

المنشآت الفندقية والطبية من النواحي الإدارية والمحاسبية والضرائبية

دراسة علمية تحليلية كاشفة للمنشآت الفندقية والطبية من النواحي التالية:

- الإدارية وفقاً للمفاهيم والأصول العلمية المعاصرة، • المحاسبية بمجاليها المالي والمكاليض
- الضريبية بتفصيلها الضريبية على الدخل والضريبة على شهادات ومروءة كافة العنصرات الضريبية
- والمصرية الصادرة من مصلحة الضرائب وقرارات لجان الطعن الضريبية في هذه المجال
- كذلك القوانين والقرارات الوزارية وأحكام القضاء التي تخص كل من القطاع الضريبي والطبي



دوكة المحاسبة في الشؤون المالية والاقتصادية
رئيس جمعية المحاسبين الدولية بلندن
رئيس جمعية الضرائب المصرية
مستشار الجمعية المصرية لتدقيق العمارات والقرارات

إهداء 2005

المستشار الضريبي / محمد حامد عطا

الإصدارية

المنشآت الفندقية والطبية من النواحي الإدارية والمحاسبية والضريبية

دراسة علمية تحليلية كاملة للمنشآت الفندقية والطبية من النواحي التالية :
* الإدارية وفقا للمفاهيم والأصول العلمية المعاصرة * المحاسبية بمجاليها المالي والتكاليفي
* الضريبية بشقيها الضريبة على الدخل والضريبة على العيشتين، مزودة بكافة التعليمات التنفيذية
والتفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب وقسرات لجان الطعن الضريبي في هذا المجال
وكذا القوانين والقرارات الوزارية وأحكام القضاء التي تخص كل من القطاع الفندقى والطبى .

تأليف

محمد إمام عطية

درجة الماجستير في الشؤون المالية والاقتصادية

زميل جمعية المحاسبين الدوليين ^{مصرية} _{مصرية} ^{مصرية} _{مصرية}

زميل جمعية الضرائب المصرية

مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"فأما الزيد فيذهب جفاء و أما ما ينفع الناس فيمكث في الأرض"

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي هذا المجلد إلى :

*روح والى رحمة الله

**زوجتى المخلصة رعاها الله

***كريمتى العزيزتين أسعدهما الله

****لكل باحث ومهتم بشئون الضرائب

*****لكل من قدم لى العون فى إصدار هذا المجلد

ليكون رمزا للمحبة ودليلا ولمسة وفاء وتقدير

والله الموفق

المؤلف

محمد حاتم عطا

بسم الله الرحمن الرحيم

"مقدمة"

الحمد لله والشكر له سبحانه وتعالى ، هاذا أقدم المجلد
الحداى عشر من الموسوعة الضريبية " المنشآت الفندقية و الطبية "
ونتناول فيه الجوانب "الإدارية و المحاسبية و الضريبية " لنوعين من المنشآت التى
تتصل إتصالا وثيقا بالحياة الاقتصادية و هى الفندقية و الطبية .
والملاحظ أن هذا المجلد قد جاء شاملا جامعا للناحيتين العلمية و العملية
لنوعين متشابهين من المنشآت الا و هى المنشآت الفندقية و الطبية
حيث أن الهدف ليس فقط المعرفة بل التطبيق و الممارسة .

و قد جاء اهتمامى في إعدادى لهذا المجلد أن يكون موجها لكل من يرغب في إقتنائه
لكونه يجمع بين النواحي "الإدارية و المحاسبية و الضريبية" في مجال المنشآت
الفندقية و المنشآت الطبية ، ذلك كله بأسلوب متميز بسيط و فريد بوضوح
و دقة تامة معتمدا على الأساس العلمى .

و قد استعرضت في هذا المجال الجوانب المختلفة من إدارية و محاسبية
و ضريبية مجيبا على العديد من التساؤلات التى تدور في ذهن القارئ ، و يتميز هذا
المجلد بالوضوح و البيان و التعبير القوى ، كما أنه يطوف بالقارئ في المجال

التطبيقي متناولا المشكلات التطبيقية التي تعترض هذا النوع من المنشآت وكذا القوانين وأحكام قضاء النقض وقرارات لجان الطعن والتعليمات التنفيذية والتفسيرية التي صدرت بشأنها.

وبإلقاء الضوء على خطة البحث التي كانت المنهاج الذي سلكته نجد أنه قد تم تقسيم المجلد إلى جزئين هما : الجزء الأول خصص للمنشآت الفندقية أما الجزء الثاني من هذا المجلد ، فقد كان خاصا بالمنشآت الطبية و جدير بالذكر فإني لم أترك النواحي القانونية و التنظيمية التي تعترض الموضوعات التي عالجتها بل أخذت بها في مواضعها .

و أتنى أمل بهذا الجهد المتواضع أن أكون قد أضفت إلى المكتبة العربية مرجع جديد يحقق الهدف المنشود لكل باحث كما أشكر كل من استفدت بعلمه و جهده في سبيل إخراج هذا المجلد إلى النور .

و الله أسأله أن يوفقني على المداومة في تأليف الموسوعة الضريبية بمجلداتها المتتالية لنشر العلم و المعرفة بما يخدم المهتمين و المشتغلين بالمجالات الإدارية والمحاسبية و الضريبية .

و الله ولي التوفيق و السداد &

المؤلف
محمد أحمد عطية

الإسكندرية في الثامن من ذو القعدة عام ١٤٢٤ هـ
الموافق أول يناير عام ٢٠٠٤ م

الجزء الأول : المنشآت الفندقية

مقدمة

يعتبر النشاط السياحي و الفندقى من أهم الأنشطة المتطورة في جميع أنحاء العالم المتقدم و النامي . و قد اهتمت معظم الدول بهذا النشاط و خصصت الاستثمارات الضخمة له باعتباره أحد مظاهر التقدم لأي بلد . كما أنه من أهم المصادر للحصول على النقد الأجنبي ، و قد اهتمت مصر بهذا النشاط نظرا لما تتمتع به من توافر العوامل الطبيعية التى تجعل منها بلدا سياحيا عالميا . و يتوقف نجاح المنشآت السياحية و الفندقية على إدارتها و مدى تفهمها لطبيعة التنظيم الإداري و كذلك على العنصر البشرى ، و على مدى دقة النظام المحاسبى المستخدم و مدى الاستفادة من البيانات التى يتضمنها .

و ينقسم منهج البحث في هذا الجزء من هذا المجلد إلى خمسة أبواب رئيسية هي :-
الباب الأول : المنشآت الفندقية من الناحية الإدارية ، حيث يتناول دراسة تمهيدية لتعريف الفنادق و الموتيلات و الشقق الفندقية و القرى السياحية و كذا دراسات الجدوى الاقتصادية لأهميتها فهى تعتبر مرحلة لمنع القرار .

الباب الثاني : يتناول المحاسبة في الأنشطة الفندقية حيث ينقسم إلى ثلاث فصول خصص الأول منها للمجال المحاسبى المالى من حيث مفهومه و عرض للدليل المحاسبى ثم تضمن الفصل الثانى التنظيم المحاسبى التكاليفى و أهميته للفنادق ثم جاء الفصل الثالث ليشمل الموازنات التقديرية و التحليل المالى للمنشآت الفندقية .

الباب الثالث : نظرا لأهمية الناحية الضريبية للقطاع الفندقى فقد خصص هذا الباب للجانب الضريبي من طرق تحديد الربح و المعاملة الضريبية سواء من ناحية ضرائب الدخل و كذا ضريبة المبيعات و المشاكل التى تمترض للقطاع الفندقى في هذا الشأن .

الباب الرابع : يتناول هذا الباب القوانين و القرارات و كذا التعليمات التنفيذية و التفسيرية و الكتب الدورية التى أصدرتها مصلحة الضرائب في هذا الشأن كما تضمن أهم قرارات لجان الطعن الضريبي التى تخص القطاع الفندقى .

الباب الخامس : نظرا لأهمية أحكام القضاء فقد خصص هذا الباب لأهم ما صدر من أحكام قضائية في مجال القطاع الفندقى .

الباب الأول : المنشآت الفندقية من الناحية الإدارية

مقدمة

إيماناً من المؤلف بأهمية الإدارة لكل حياتنا الشخصية والعملية فقد تم تصميم هذا الباب من منظور إستراتيجي يساعد على إدارة المنشأة الفندقية بأسلوب مخطط لا يترك أى شيء للصدفة مع الاهتمام بكل صغيرة وكبيرة ، ولقد بدأت هذا الباب بهذه المقدمة ثم تناولنا تعريف للمنشآت الفندقية وأنواعها وتقسيماتها ، ونظراً لأهمية الإدارة العملية لهذا النشاط فقد تعرضت لمناقشة وتحليل موضوع أنماط وعقود الإدارة الأجنبية وهى النمط السائد في هذا النشاط .

والتنظيم في مفهومه الإداري يعنى ترتيب الموارد المادية والبشرية والآلية والخبرات الفنية بأفضل الطرق التى تؤدى إلى تحقيق الأهداف المطلوبة في أقصر وقت وأقل مجهود وأدنى تكلفة ، ولأهمية ذلك عنييت في هذا الجزء بدراسة الهيكل التنظيمي للمنشآت الفندقية والعوامل المؤثرة عليه نظراً لأن نجاح أى منشأة فندقية يتوقف على إدارة هذه المنشأة ومدى تنظيم وتنسيق الهيكل الإداري لها .

ولما كانت دراسة الجدوى الاقتصادية للمنشأة الفندقية تعتبر من الأمور الهامة لاسيما المنشآت ذات الحجم الكبير نظراً لضخامة تكاليف إنشائها لهذا السبب أوضحت بأنه يجب العناية بإجراء دراسة للجدوى الاقتصادية قبل البدء في المشروع وهذا ما تضمنه هذا الجزء من دراسة وتحليل في مجال دراسات الجدوى الاقتصادية .

الفصل الأول : أنواع الفن سادق

المبحث الأول : تعريف الفنادق

توجد عدة تعريفات للفنادق منها :-

* عرف "Webster" الفندق بأنه :

" أى مبنى يوفر الإقامة و الطعام و الخدمات الأخرى للمسافرين و الآخرين " .

** أما "James M. Rovelstad & John R. Goodwin" فقد عرفا الفندق بأنه :

" كل مبنى مستقل يوفر الإقامة و الطعام إلى الضيوف مقابل سعر معين " .

*** كما عرف كل من "Pam Bradley, Sue Baker, J. Huyton" الفندق بأنه :

" أى مؤسسة مملوكة لشخص أو جهة ما تقدم خدمة الطعام و الشراب و كذلك خدمة الإقامة إن طلبت بدون عقد خاص لأي مسافر يطلب ذلك بحيث يكون هذا المسافر مؤهلاً لدفع القيمة المناسبة للخدمات و التسهيلات المقدمة له ، و أن يكون في حالة تسمح للفندق بتقديم تلك الخدمات له " .

**** و عموماً يمكن تعريف المنشأة الفندقية بأنها هي دار الإيواء سواء تقدم حفلات أو تقدم وجبات أو لا تقدم ، و عليه فإن كافة الفنادق تدخل في مفهوم المنشآت الفندقية مهما كانت درجة تميزها و أى كان شكلها القانوني و أى كانت صـور ملكيتها .

و طبقاً لقانون ضمانات و حوافز الاستثمار ، فإنه يدخل في المجالات المسموح بها الفنادق و الموتييلات الثابتة و العائمة و الشقق و الأجنحة الفندقية و القرى السياحية و الأنشطة المكملة أو المرتبطة بها سواء كانت هذه الأنشطة خدمية و ترفيهية و رياضية و تجارية و ثقافية .

و الملاحظ أن اللائحة التنفيذية لقانون ضمانات و حوافز الاستثمار لم تحدد المقصود بالأنشطة المكملة و المرتبطة ، و لذلك فسرها البعض بأنها تمتد لتشمل الأنشطة الملحقه بالفنادق عادة كقاعات السينما و النوادي الليلية و المكتبات و قاعات المؤتمرات الخ و بذلك يكون هذا المجال قد اتسع ليشمل داخله أنشطة تجارية و خدمية تتصل بطريق مباشر أو غير مباشر بالنشاط الفندقى ، طالما لم يتخذ أى منها صورة النشاط المستقل عن الفندق ، و كان من الأفضل أن تحدد اللائحة الأنشطة التى تتصل بوضوح بنشاط الفندق لكى يتمتع بالإعفاء الضريبي .

المبحث الثاني : تصنيف و تقييم الفنادق *

عملية تصنيف الفنادق لها أهمية كبيرة بالنسبة للسياحة المحلية و المحلية ، و يقصد بها وضع الفنادق في مجموعات بحيث تكون كل مجموعة ذات مستوى معين من حيث الموقع و التشييد و الخدمات التي تقدمها ، بحيث يسهل التسويق لها بوضعها في شريحة الأسعار المناسبة لها و بحيث توافق توقعات السائح عند الوصول للفندق و الإقامة فيه لمعرفة مسبقا بدرجة الفندق الذي حجز فيه و بالتالي مستوى خدماته .

و قواعد تصنيف الفنادق تختلف من دولة لأخرى و تصدر غالبا بشأنها القوانين أو القرارات الوزارية التي تحددها و تلتزم بتنفيذها ، و تحاول هذه العملية التصنيف بوجه عام على قاعد أساسية هي :

- ١- الموقـع .
- ٢- التصميم المعماري و الاعتبارات الإنشائية .
- ٣- التجهيزات الفنية .
- ٤- غرف النزلاء .
- ٥- الحمامات .
- ٦- أماكن خدمة النزلاء .
- ٧- الأنشطة الترفيهية و الرياضية .

و عموما فإن التصنيفات المتعارفة عليها للفنادق يمكن حصرها فيما يلي :

أولاً : تصنيف الفنادق من حيث الملكية :-

تصنف الفنادق من حيث الملكية إلى :-

- ١- فنادق قطاع خاص : و هي الفنادق التي يمتلكها شخص أو أكثر و عادة ما تكون غرفها صغيرة و محدودة العدد و الخدمة ثقلة رأس المال المستثمر فيها .
- ٢- السلاسل الفندقية : و هي عبارة عن امتلاك أو إدارة عدة فنادق من قبل شركة واحدة ، و هي تتميز بشخامة رأس المال المستثمر فيها و كبر حجمها ، و علاوة على ذلك الإمكانيات الهائلة الأخرى التي لديها و التي من الصعب لأي فندق مستقل أن يوفرها مثل سلسلة فنادق هيلتون العالمية .
- ٣- فنادق القطاع المختلط : و هي الفنادق التي تكون ملكيتها مشتركة بين الدولة و القطاع الخاص أو بين الدولة و شركات أجنبية .

* إبرة الفنادق - د. سعيد البطوطي

٤- **الفنادق الحكومية :** و هي الفنادق التي تكون ملكيتها تابعة للدولة مثل فنادق الشرطة و القوات المسلحة ... الخ .

ثانيا : تصنيف الفنادق من حيث الموقع

يتم تصنيف الفنادق من حيث موقعها كما يلي :

١- **فنادق المدن :** توجد هذه الفنادق في داخل حدود المدن الكبرى و المتوسطة و تجتذب هذه النوعية من الفنادق رجال الأعمال من المسافرين و الوافدين إلى تلك المدن لغرض حضور الاجتماعات و المؤتمرات .

٢- **فنادق المطارات :** يوجد هذا النوع من الفنادق بالقرب من المطارات أو على مداخلها و هي تعتمد بشكل أساسي على إقامة أطقم الطائرات و المسافرين و الركاب القرائزيت أو المسافرين الذين يضطرون لأي سبب من الأسباب إلى التوقف عن مواصلة الرحلة .

٣- **فنادق العبور (الموتيل) :** تقام هذه النوعية من الفنادق على الطرق البرية السريعة ، بحيث يمكن للمسافر رؤيتها بوضوح من الطريق ، كما يمكن له الدخول إليها بالسيارة من الطريق بسهولة ، و يتم بناء تلك الفنادق بطرق مختلفة سواء على شكل شاليهات أو غرف متجمعة ، و الغرض من إنشاء الموتيلات هو إقامة المسافرين بالسيارات الخاصة لمسافات طويلة .

٤- **المنتجعات السياحية :** هي أماكن للاستجمام و الترفيه و لذلك فهي غالبا ما تكون في الأماكن الصحية الهادئة البعيدة عن التلوث بأنواعه و غالبا ما تكون على الشواطئ أو قرب الغابات أو قرب ينابيع المياه المعدنية أو البحيرات .

٥- **فنادق الشواطئ :** و تتميز بموقعها على شواطئ البحار أو بالقرب منها و هي فنادق غالبا ما تكون موسمية نظرا لظروف المناخ السائد في المناطق المقامة بها .

ثالثا : تصنيف الفنادق من حيث الخدمات

تصنف الفنادق من حيث الخدمات التي تقدمها كما يلي :

١- **الفنادق التجارية :** يعتبر هذا النوع من أنواع الفنادق الحديثة و توجد بصورة رئيسية في المدن التي تزداد فيها حركة رجال الأعمال و تركز على سياحة المؤتمرات و إقامة الحفلات و تكون غرف هذه الفنادق مجهزة على أعلى مستوى من التجهيزات الفندقية .

٢- **فنادق الإقامة المائمة** : تنتشر هذا النوع من الفنادق في المدن التجارية والصناعية الكبرى وغالبا يقدم بها الأفراد الذين يضطرون إلى الإقامة في تلك المدن لمدة طويلة لأي غرض من الأغراض مثل العمل والدراسة وخلافه .

٣- **فنادق المقامرة** : هذه النوعية من الفنادق تتميز بالبالغة في الصرف على ديكوراتها وقاعاتها الداخلية وكثرة مطاعمها وتنوع خدماتها وتستقطب هذه الفنادق السائحين بمختلف فئاتهم وسياحة المؤتمرات ، وعادة يكون الطابق الأول والثاني من هذه الفنادق مخصص للعب القمار والألعاب المسلية الأخرى وأغلب هذه القاعات هي العاب للتسلية فقط أى ليس للمقامرة بالمعنى الصحيح ، كما تحتوى على قاعات للمقامرة الحقيقية وهي دائما ما يكون عليها تأمين محكم وغير مصرح بدخولها لأي شخص حسب القوانين المعمول بها في الدولة التي بها الفندق .

٤- **بيوت الشباب** : وهي عبارة عن فنادق أو مباني مخصصة لإقامة الشباب المحب للسفر والترحال وذلك بأسعار رمزية ، وتكون متواضعة في تجهيزاتها وأثاثها ، والهدف من إقامة بيوت الشباب ليس الربح وإنما لتوثيق الروابط بين الشباب وتزويج الفوارق بينهم .

٥- **الفنادق المتحركة** : وهي الفنادق الغير ثابتة مثل الفنادق المائمة والفنادق البرية المتحركة والفنادق الطائرة ويقصد بالفنادق الطائرة غرف النوم الموجودة على متن الطائرات ، وهذا النوع من الفنادق قليل جدا في العالم نظرا لارتفاع تكاليفها وأسعارها .

رابعا : تصنيف الفنادق من حيث المراتب :

يقصد بهذا التصنيف وضع الفنادق ضمن مجموعات وكل مجموعة لها درجة معينة وكل درجة تختلف عن الدرجة الأخرى في الخدمات والأسعار وأحيانا يطلق على هذا التصنيف بالتصنيف الاقتصادي ، وينقسم إلى :-

١- **فنادق الدرجة الفاخرة** : وهي الفنادق التي تقابل فنادق الخمسة نجوم وهي أرقى أنواع الفنادق الموجودة في العالم وتقدم جميع الخدمات الفندقية الممكنة والتي يحتاجها الزيل كما أن أسعارها تكون عالية جدا نظرا لمستواها الفاخر وخدماتها المتعددة .

٢- **فنادق الدرجة الاولى** : وهي تقابل فنادق الأربعة نجوم وتعتبر هذه النوعية من الفنادق ضمن الفنادق الراقية التي تقدم أفضل الخدمات الفندقية ولكن بمستوى أقل من الفنادق

الفاخرة و غالباً ما تكون تجهيزاتها و خدماتها مقاربة لفنادق الدرجة الفاخرة و لكن بمستوى أقل منها . و بالطبع أسعارها أقل لحد ما من أسعار الفنادق الفاخرة .

٣- **فنادق الدرجة الثانية :** و تقابل هذه النوعية من الفنادق فنادق الثلاثة نجوم و بالطبع مستوى خدماتها و أسعارها تكون أقل من فنادق الدرجة الاولى .

٤- **فنادق الدرجة الثالثة :** و يطلق عليها أيضا الفنادق ذات المستوى الاقتصادي و مستوى هذه الفنادق يكون متواضع جدا من حيث الخدمات التي تقدمها و بالتالي تكون أسعارها رخيصة و اقتصادية .

خامساً : تصنيف الفنادق من حيث النجوم :

هذا التصنيف هو التصنيف المتبع في مصر و الشائع استخدامه في العالم و فيه تصنف الفنادق إلى مجموعات بناء على عدة اعتبارات و مواصفات خاصة لكل مجموعة ، فكلما زادت خدمات الفندق حصل على عدة نجوم أعلى و زادت أسعاره و العكس صحيح . و قواعد تصنيف و تقييم الفنادق بكل دولة يصدر بشأنها قانون أو قرار و زاري يحددها و يحدد عناصرها من حيث الموقع و تجهيزات الغرف...الخ. و عموما تقسم الفنادق طبقاً للاعتبارات الآتية :

١- **فنادق الخمسة نجوم :** و هذه تعتبر من أرقى أنواع الفنادق ، و هي تقدم خدمات متكاملة للضيوف و بأسعار مرتفعة تتناسب مع نوع و حجم الخدمات التي تقدمها لنزلائها .

٢- **فنادق الأربعة نجوم :** و هذه الفنادق تكون مستوى خدماتها و أسعارها أقل من الفنادق ذات الخمسة نجوم .

٣- **فنادق الثلاثة نجوم :** و هي فنادق خدماتها و تجهيزاتها محدودة مقارنة مع الفنادق ذات الأربعة نجوم .

٤- **فنادق النجمتين :** و هي فنادق متواضعة لحد ما في خدماتها و أسعارها .

٥- **فنادق النجمة الواحدة :** و هي فنادق متواضعة جدا بالنسبة لخدماتها و عدد غرفها و أسعارها

الفصل الثاني : العقود الفندقية

المبحث الأول : عقود الإدارة الفندقية

عادة ما يتم الاتصال في المراحل الأولى للمشروع بين المالك وشركة الإدارة المرشحة للاتفاق على إدارة الفندق حيث يجب أن تكون شركة الإدارة متواجدة .

عقود الإدارة الفندقية لها أشكال عديدة منها :-

١- الفندق المملوك ملكية كاملة ، وهو الفندق الذي يخضع لشركة الإدارة خضوعاً تاماً ، فالأرباح والخسائر كاملة تتحملها الشركة .

٢- عندما تريد الشركة توسيع عملياتها وزيادة نموها تلجأ إلى التعاقد مع المستثمرين الراغبين في العمل في النشاط الفندقى ولديهم المال ولكن ليس لديهم الخبرة الإدارية لإدارة مثل هذا النشاط وعلى ذلك يدخل هؤلاء المستثمرين في علاقة تعاقدية مع شركات متخصصة عالمية مثل هيلتون أو غيرها لإدارة هذه المنشأة الفندقية وتحصل شركة الإدارة على أتعاب ونسبة من الأرباح وتحمل الشركة مسؤولياتها كاملة في توفير العمالة اللازمة لإدارة وتشغيل الفندق .

٣- قد تتوسع شركات السلسلة العالمية وهى إعطاء اسمها وخبرتها الفنية وهنا يدار الفندق بواسطة صاحبه ولكن الشركة مانحة الترخيص تقوم بتدريب المالك وتدعيمة في ضوء معاييرها وهناك مزايا عديدة من إستغلال الاسم التجاري وهو التدريب المكثف والمستمر والوصول إلى العالمية من خلال اسم الشركة بالإضافة إلى الاستفادة من وسائل التكنولوجيا الحديثة .

٤- يمكن للمالك إدارة فندقه إدارة ذاتية مع الاستعانة بشركات خدمات تسويقية وحجز... الخ .

٥- يستطيع المالك تأجير فندقه إلى شركة إدارة مقابل مبلغ معين من المال .

التزامات وحقوق شركة الإدارة قبل المالك:

أ- الالتزامات : تتلخص هذه الالتزامات فيما يلي :-

١- التسويق والترويج للفندق وذلك بالقيام بالمجهودات الضرورية لضمان بيع خدمات الفندق وضمان حد أدنى من نسبة الأشغال .

٢- استخدام الاسم التجاري والعلامة التجارية للشركة المديرة و ذلك يعطى للفندق ميزة في السوق .

٣- الإدارة و الهيكل التنظيمي ، حيث أن شركة الإدارة ملزمة بتقديم نمط الإدارة و الهيكل التنظيمي

للفندق و هذا يمثل نقل للخبرة الدولية من الدول المتقدمة و هو لا يقل عن نقل التكنولوجيا .

٤- خدمات الحجز القابل و الحجز المركزي ، حيث تقدم خدمة الحجز المركزي بواسطة الحجز

المركزي للشركة الأم (المديرة) و ما يحق من سهولة الحجز للعملاء في كافة أنحاء العالم .

٥- تحمل الخسائر المحققة من التشغيل ، حيث تنص على أن تتحمل الشركة المديرة للخسائر

الناجمة عن التشغيل ، فترحل الخسائر في حالة ما إذا تحققت للسنوات التالية لتخضم

من أتعاب الإدارة التي تستحق في السنوات التالية .

ب-المعلقون : تتخذ الحقوق لشركة الإدارة في الآتي :

١- تتقاضى شركات الإدارة أتعاباً مقابل قيامها بالإدارة للفندق ، كما يحق لها تحويل

هذه الأتعاب للمركز الرئيسي للشركة .

٢- تغفد شركات الإدارة بتحديد نمط الإدارة التي تراه مناسبة وكذلك الهيكل التنظيمي دون

تدخل من المالك أو من أى سلطة طالما تم ذلك في ضوء قوانين البلد الموجود فيه الفندق ،

كما يحق لها تعيين المدير و هذا حق مطلق لا يجوز الاعتراض عليه من أحد .

٣- حق الاستعانة بالخبراء و الاستشاريين و تحديد أتعابهم و اختيارهم دون أى تدخل من المالك

و كذا حق الإشراف على تجهيز الفندق و الإشراف على الإنشاء و كذا حقه في تحديد الوقت

الذى يزاول فيه المالك حقه في الرقابة .

المبحث الثاني : العلاقة التعاقدية بين الفندق و الغلاء

العلاقة التعاقدية بين الفندق و النزيل تبدأ منذ طلب النزيل من الفندق الاقامة به و قبول الفندق هذا الطلب بأى وسيلة من وسائل الاتصال أو التعاقد المباشر . و هذا التعاقد قد يكون شفهيًا و مع ذلك تصبح له القوة القانونية إلا أنه من المفضل أن يتم كتابة تفاديا لأي مشكلات مستقبلا حيث أن المستند المكتوب لا يمكن التوصل منه ، و على ذلك فإن التعاقد لا يأخذ الشكل القانوني إلا من خلال الخطوتين التاليتين :-

١- عرض الفندق لأماكن الاقامة و أسعارها .

٢- قبول الضيف لهذا العرض .

و لكي يكون التعاقد قانونيا يجب على الضيف أن يرسل قبوله لهذا العرض كتابة أو أن يدفع أى مبلغ تحت الحساب للفندق . و فيما يتعلق بالتزامات الفندق التي يجب عليه مراعاتها تحقيقا لصحة العلاقة التعاقدية بين الفندق و النزيل فإنها تتلخص فيما يلي :

١- يجب على إدارة الفندق أن تتيقن من أن النزيل يستخدم الغرفة في الغرض المخصصة له و ألا يسي استخدامها لأغراض مخالفة للقانون أو منافية للآداب .

٢- تلتزم إدارة الفندق بأن تكون الغرفة مجهزة بكامل التجهيزات الضرورية وفقا لدرجة تصنيف الفندق.

٣- يجب على إدارة الفندق الحرص على سلامة النزيل و تجنب ما يمس سلامته و أمنه و المحافظة على أمتعه كما أن إدارة الفندق مسئولة عن توفير الخزائن لحفظ الأموال والأشياء الثمينة للغلاء بها ، و ذلك تجنبًا لأي مشاكل قد تحدث .

المبحث الثالث : عقد الفندقية والمسئولية المدنية الناشئة عنه *

عقد الفندقية يعتبر من العقود الرضائية غير المسماة الملزمة للجانبين في القانون المدني . يعرف **عقد الفندقية** بأنه عقد يبرم بين طرف محترف (الفندق) وبين النزيل ، بمقتضاه يلتزم الأول بأن يوفر للثاني بصفة أساسية الإقامة الهادئة الآمنة مع المحافظة على أمتعته وأمواله ، كما يلتزم بصفة ثانوية بتوفير مجموعة من الخدمات الفندقية التي تختلف في النوعية و الجودة بحسب درجة و تصنيف المكان المد للإقامة ذلك كله مقابل أجر محدد يلتزم الطرف الثاني بدفعه الملاحظ أن تحديد **الطبيعة القانونية لعقد الفندقية** أثار جدلا واسعا في الفقه ، فذهب البعض إلى القول بأنه عقد إيجار و ذهب البعض الآخر إلى اعتباره وديعة ، بل أن هناك من ذهب إلى انه لا يمكن إدراجه تحت أحد العقود المعروفة ، و بعد هذا الجدل الفقهي يمكن القول بأنه عقد الفندقية هو عقد مركب يتكون من عقود متعددة امتزجت و اتحدت فيما بينها لتخرج في النهاية عقدا و كيانا واحدا يحتوي على عدة عناصر : كالإيجار و الوديعة و البيع والمقاوله ، و يتميز عقد الفندقية بطبيعته الخاصة المركبة عن غيره من العقود التي قد تلتبس أو تتشابه معه ، فهو من ناحية يتميز عن عقد الإيجار المفروض و معيار التفرقة هو تقديم الخدمات الفندقية التي لا تتوافر في عقد الإيجار المفروض ، كما أنه من ناحية أخرى يتميز عن عقد النقل في الرحلات الطويلة كمربات النوم ، و معيار التفرقة هو الباعث الدافع إلى التعاقد ، ففي عقد الفندقية يعتبر المبيت و الإقامة في الفندق هو الفرض الأساسي من التعاقد ، أما في عقد نقل الأشخاص فهو الانتقال من مكان محدد إلى آخر ، كما يتميز عقد الفندقية بنظام اقتسام الوقت ، و ذلك سواء من حيث مدة أو زمن الإقامة أو من حيث نظام التبادل الذي يعتبر من خصائص نظام اقتسام الوقت و أخيرا من حيث التزامات و مسئولية الفندق .

الملاحظ أن التطور السريع الذي طرأ على النشاط السياحي أدى إلى ظهور صور و تطبيقات كثيرة لهذا النشاط بحيث لم يعد يقتصر على مجرد الإقامة في الفندق في الصورة التقليدية ، إنما تعدى ذلك بكثير ، فظهر ما يسمى **بشبه الفندقية أو الإقامة شبه الفندقية** ، و هي تتميز بجمعها

* رسالة دكتوراه - د. معتز نزيه الهدي

لخصائص الفندق في صورتها التقليدية و بين الإيجار الفروض مثال ذلك المنتجعات السياحية ، كذلك أتسع نطاق النشاط الفندقى بحيث لم يعد مقصوراً على توفير الإقامة فقط ، إنما تعدى ذلك ليصل إلى توفير الرعاية الصحية و العلاجية للنزلاء و هو ما يسمى **بالفندقه العلاجية** .

و يلحق عقد الفندقه على عاتق الفندق العديد من الالتزامات ، فهو يلتزم بتوفير الإقامة الهادئة الآمنة للنزلاء فضلا عن تقديم كافة أنواع الخدمات الفندقية الأخرى و كذا الالتزام بضمان السلامة الجسدية للنزلاء طوال مدة تواجدهم بالفندق .

و الملاحظ أنه قد ثار جدل فقهي حول **الطبيعة القانونية** لهذا الالتزام ، فذهب رأى إلى أنه التزام ببذل عناية و بالتالي فحتى تقوم مسؤولية الفندق يجب إثبات الخطأ من جانبه و إثبات رابطة السببية بينه و بين الضرر الذى وقع ، بينما ذهب رأى آخر إلى أنه التزم بتحقيق نتيجة فتقوم مسؤولية الفندق بمجرد وقوع الضرر للنزيل و دون حاجة لإثبات أى خطأ في جانبه ، أما بالنسبة لمسئولية **الفندق العقدي** بمفهوما التقليدي فهي قد تكون قائمة على الخطأ الواجب الإثبات ، و هو ما يتحقق عند الإخلال بأحد الالتزامات ببذل عناية ، إذ أنه حتى تقوم مسؤولية الفندق في هذه الحالة يجب إثبات الخطأ في جانبه ، كذلك قد تقوم مسؤولية الفندق العقدية على افتراض الخطأ ، و من أهم تطبيقات هذه المسؤولية يمكن ذكر مسؤولية أصحاب الفندق عن حفظ ودائع النزلاء الفندقية ، تلك المسؤولية التى - نظرا لأهميتها- أفرد لها المشرع نصوا خاصة في القانون المدني ، حيث أعتبر الالتزام بحفظ ودايع و أموال النزلاء التزاما بنتيجته ، فإذا حدث أن تعرضت تلك الأموال و الودائع للسرقة أو الضياع أو التلف قامت على الفور مسؤولية الفندق عنها دون حاجة إلى إثبات أى خطأ في جانبه ، و لقد بلغ إهتمام المشرع بتلك الأموال و الودائع ذروته ، حيثما نص على مسؤولية أصحاب الفندق عن أفعال الخدم و المساعدين بل و المترددين على الفندق ، فإذا حدث أن صدر أى فعل من جانب هؤلاء تسبب في سرقة أو تلف أموال النزلاء أعتبر الفندق مسئولاً عن ذلك تلقائيا و دون حاجة لإثبات أى خطأ في مواجهته ، و ما ذلك إلا تطبيق لمبدأ المسؤولية العقدية عن فعل الغير .

الفصل الثالث : الهيكل التنظيمي للمنشأة الفندقية

المبحث الأول : تصميم الهيكل التنظيمى للفندق

إن نجاح أى فندق أو أى منشأة سياحية يتوقف بشكل كبير جدا على إدارة هذا الفندق أو المنشأة وكذلك على مدى تنظيم وتنسيق الهيكل الإداري الذى يدير ويقوم بتشغيل هذا الفندق أو المنشأة والذى يتضمن حسن اختيار الإداريين والعاملين والتدريب المستمر لهم ووضع الضوابط واللوائح الخاصة بواجبات كل فرد منهم وخطوات قيامه بهذه الواجبات وهو ما يطلق عليه (Policy & Procedures) والذى يتم فيها تقسيم مهام العمل وتحديد الاختصاصات والكفاءة وتوظيفها في مستويات إدارية والربط بين هذه المستويات والإدارات لكى يتم العمل والتنسيق بين كل هذه الإدارات في تجانس كامل .

والتنظيم في مفهومه الإداري يعنى ترتيب الموارد المادية والبشرية والآلية والخبرات الفنية بأفضل الطرق التى تؤدى إلى تحقيق الأهداف المطلوبة في أقصر وقت وأقل جهد وأدنى تكلفة .
* وأهمية ذلك يجب دراسة الهيكل التنظيمى للفنادق ، الذى يعرف بأنه البناء أو الإطار الذى يحدد التركيب الداخلي للمنشأة والذى يتم وضعه بناء على حجم وظروف تشغيل الفندق أو المنشأة ومن خلاله يتم تقسيم مهام العمل وتحديد الاختصاصات والمسئوليات لكل إدارة من الإدارات وكيفية الاتصال والتنسيق بينها .

والهيكل التنظيمى كبناء هرمي يعكس ترتيب الأقسام الفندقية والذى يكون على قمة مدير عام الفندق ثم يليه فرع وتقسيم المسئوليات لكل قسم أو تخصص داخل الفندق .

* إدارة الفنادق - د. سعيد البطوطي

عند إعداد الهيكل التنظيمي للفندق ما ، يجب دراسة العوامل التي تؤثر على هذا الهيكل وأخذها في الاعتبار حتى يتناسب هذا الهيكل مع حجم وظروف تشغيل هذا الفندق ، وهذه العوامل هي :

أ- عوامل داخلية : و هي العوامل التي لها تأثير مباشر على طبيعة عمل الفندق الداخلية والتي تنحصر فيما يلي :

- | | |
|------------------------|--------------------------|
| ١- طبيعة العمل الفندقى | ٢- موقع وحجم مبنى الفندق |
| ٣- نوع ودرجة الفندق | ٤- رأس المال المستثمر |

ب- عوامل خارجية : و هي العوامل التي تؤثر بصورة غير مباشرة على طبيعة عمل الفندق ولهذا السبب تكون خارج نطاق سيطرة الفندق ولكن تكون على صلة وعلاقة بطبيعة عمل الفندق وتتلخص تلك العوامل فيما يلي :

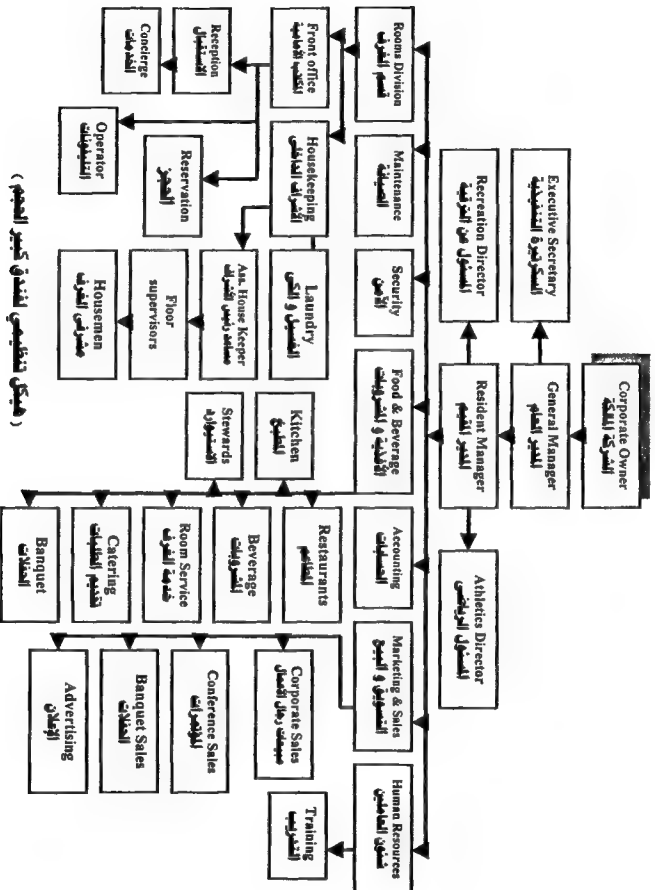
- | | |
|---------------------------|------------------------------|
| ١- طبيعة النظام الاقتصادى | ٢- السياسة الاقتصادية للدولة |
| ٣- طبيعة النظام الإدارى | ٤- التطور التكنولوجى بالدولة |

العوامل التنظيمية :

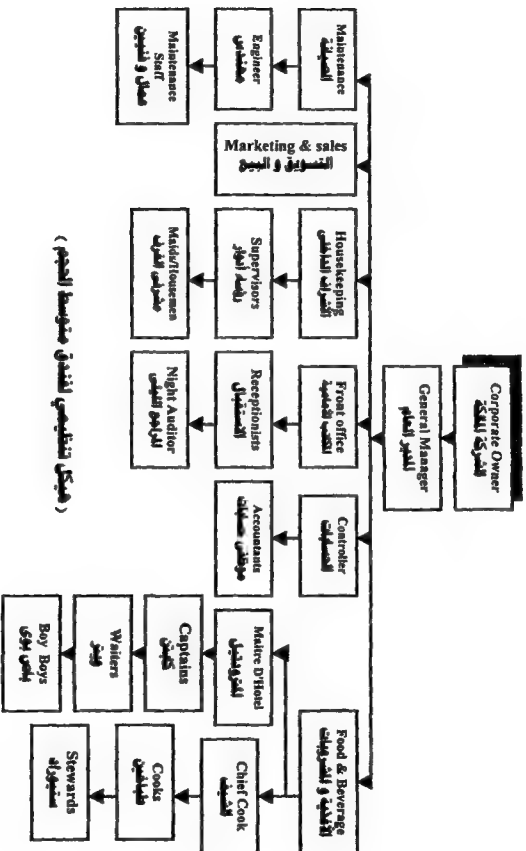
أن المنشأة الفندقية تعتبر مؤسسة ضخمة تحتوى على عدد كبير من العاملين لكل منهم واجبات ومسئوليات ، لذلك كان هناك احتياج كبير لتنظيم الأنشطة المختلفة بأقسام المنشأة وتحديد تفاصيل العمل المطلوب من هنا كان لزاما وجود خرائط تنظيمية للفندق .

والخرائط التنظيمية للفنادق هي عبارة عن مخطط تفصيلي للهيكل الإداري فيها وتوزيع مسؤوليات العمل على الإدارات المختلفة ومدى الارتباط والتنسيق بين الإدارات وبعضها البعض وبيان الوظائف والاختصاصات لهذه الإدارات . والخريطة التنظيمية لأي فندق تعتمد بالطبع على حجم هذا الفندق وعدد الغرف وأماكن الخدمة المختلفة به ونوع التشغيل .

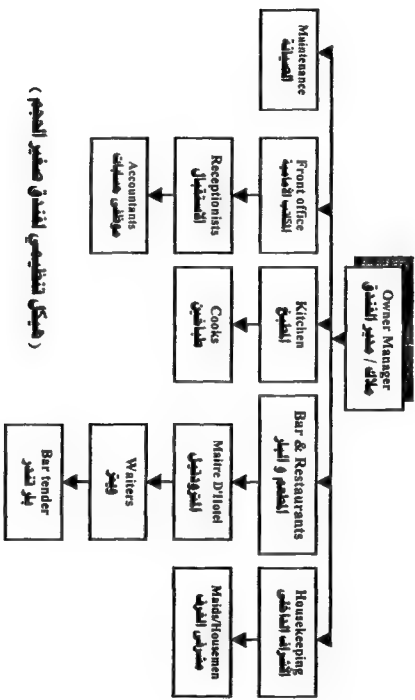
و فيما يلي أمثلة من هذه الخرائط التنظيمية :



(هيكل تنظيمي لفندق كبير الحجم)



(يمكن تطبيقى الفنادق متوسط الحجم)



(هيكل تنظيمي لفندق صغير الحجم)

المبحث الثانى : الأنشطة و الوظائف الفندقية

تختلف درجات الفندق وفئاتها و تختلف بالتالى نوعية و درجة جودة و كفاءة الخدمات التى تؤديها تلك الفنادق للنزلاء و غيرهم من العملاء . فالاختلاف في درجات الفنادق و فئاتها تؤدى إلى اختلاف في الأنشطة و الوظائف الفندقية . إلا أنه مع إختلاف درجات الفنادق وفئاتها ، فإن الأنشطة و الوظائف الفنية يمكن تقسيمها إلى نوعين هما :

الأنشطة و الوظائف التشغيلية (الفنية) و الأنشطة و الوظائف الإدارية (المعاونة)
و الأنشطة و الوظائف التشغيلية (الفنية) هى مجموعة الأنشطة و الوظائف الفندقية التى تتميز و تنفرد بها المنشآت الفندقية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى ، فهى أنشطة و وظائف تمارسها الفنادق فقط و لا تشاركها فيها أى وحدات اقتصادية أخرى ، و تختلف شكل درجة و نوعية و كفاءة تلك الوظائف و الأنشطة الفنية من فندق إلى آخر بحسب درجة كل فندق و فئته المحددة ، ففي فنادق الدرجة الثالثة تتمثل الأنشطة و الوظائف الفنية في تقديم خدمة المبيت فقط ، أما في فنادق الدرجة الممتازة ، فتبدأ هذه الأنشطة بخدمة المبيت ، و تمتد حتى حجز تذاكر العودة للزئيل و توصيله إلى جهة المغادرة و ما بين هذين النشاطين توجد أنشطة الأطعمة و المشروبات (الطعم) و الغسيل و الكى و التليفون و التلكس ... الخ .

أما الأنشطة و الوظائف الإدارية (المعاونة) فهى مجموعة الأنشطة و الوظائف المساعدة و اللازمة لتمكين الفندق من مزاولة الأنشطة و الوظائف الفنية الأساسية و تشمل الأنشطة و الوظائف الإدارية عمليات الصيانة و المشتريات و الخازن و الأفراد و العلاقات العامة و الحسابات و البحوث ... الخ ، و هى أنشطة و وظائف تمارسها جميع الوحدات الاقتصادية بما فيها المنشآت الفندقية .

و فيما يلى نتناول بالدراسة أهم الأنشطة و الوظائف الفندقية :

أولاً : الوظائف التشغيلية (الفنية) و أهمها :

١- **قسم الاستقبال :** يعتبر قسم الاستقبال من أهم الأقسام الفنية بالفندق نظرا لأنه أول من يستقبل النزيل بالإضافة إلى أنه حلقة اتصال بين النزلاء والأقسام الإدارية الأخرى بالفندق وتمثل وظيفة قسم الاستقبال في استقبال النزلاء وتسجيلهم في قائمة النزلاء بجانب تحديد الغرف التي سيقومون بها وإخطار الأقسام الأخرى بذلك ويتضمن هذا القسم مكتبا للحجز يقوم بتلقي طلبات الحجز للغرف .

و تتم وظائف قسم الاستقبال من خلال مجموعة من المستندات والدفاتر والتي لا تعتبر مصدرا للتقيد المحاسبي ، إنما تساعد عند إعداد المستندات اللازمة لإجراء القيود المحاسبية .

٢- **قسم الغرف والمبيت :** يشرف هذا القسم على حسن تنسيق الغرف وميانتها ونظافتها وتوفير كل مستلزماتها من أغذية وأي لوازم أخرى قد يطلبها النزيل ، وإبلاغ الأقسام المختصة بالغرف التي تم إخلاؤها ، ويقوم هذا القسم بالترحيب بالنزلاء فور وصولهم إلى غرفهم ويعمل على توفير كافة وسائل الراحة لهم .

٣- **قسم الأطعمة والمشروبات (المطعم) :** يتولى هذا القسم المسؤولية الكاملة عن كل ما يقدم بالفندق من أطعمة ومشروبات ، سواء كان ذلك مسؤولية توفيرها جاهزة من مصادر التوريد الخارجية ، كما هو الحال بالنسبة للمشروبات الغازية أو مسؤولية إعدادها وتجهيزها بمطابخ الفندق كما هو الحال بالنسبة للأطعمة أو مسؤولية تقديمها بعد الانتهاء من إعدادها وتجهيزها بالشكل المطلوب وفقا لطلبات النزلاء .

٤- **قسم الغسيل والكي :** يتولى هذا القسم المسؤولية الكاملة عن عمليات الغسيل والكي والتنظيف وخدمة النزلاء في هذا المجال ، حيث يزود النزيل بقائمة غسيل وكي وتنظيف موضح بها التواعد والأسمار ويقوم بإداء هذه الخدمات لمن يرغب من النزلاء بعد استيفاء هذه القائمة .

٥- **قسم التليفون و التلكس :** يعتبر هذا القسم من الأقسام الفنية الرئيسية نظرا لأنه يقدم للنزيل خدمة توفير الاتصالات بينه وبين الأشخاص والجهات التي يرغب الاتصال بها لإنهاء بعض الأعمال أو الاطمئنان على بعض الأشخاص سواء أكانت هذه الاتصالات محلية أو خارجية حيث يزود النزيل بقائمة التليفون و التلكس موضح بها القواعد و الأسعار .

ثانيا : الوظائف الإدارية (المعاونة) :

هذه الأقسام لا تتصل مباشرة بخدمة النزلاء أو تحقيق عائد للفندق ، ولكنها تساعد الأقسام التشغيلية في تقديم الخدمة المناسبة للنزلاء وأهم هذه الأقسام ما يلي :

أ- **الأقسام الهندسية :** تعتبر هذه الأقسام مسئولة عن صيانة مباني الفندق ، و يكون المسئول فيها لديه معرفة وخلفية كافية عن صيانة المباني و الإشراف على عمليات الصيانة والدهانات والكهرباء والنجارة... الخ ، و من أهم واجبات هذه الأقسام :-

١- إصلاح الأعطال الكهربائية في أى مكان بالفندق وكذلك الأجهزة و المعدات الكهربائية
٢- أعمال الصيانة للأبواب الصحية في الفندق وكذلك مواسير المياه الساخنة و الباردة و الصرف الصحي .

٣- الصيانة العامة و الإصلاحات و أجهزة التكييف و التبريد .

٤- أعمال الحدادة و النجارة و الطلاء و الصيانة و إصلاح مصاعد الفندق و العناية بحدائق الفندق .

٥- إصلاح و صيانة سيارات الفندق .

و كبير المهندسين الذى يرأس هذه الأقسام ، يعمل تحت إشرافه طاقم من المهندسين في كافة التخصصات ، و يكون كبير المهندسين على إتصال مستمر مع الأقسام الأخرى بالفندق من أجل تقديم النصح و الاستشارة في كافة النواحي الفنية و العمل على تقليل سوء استعمال الأجهزة بمختلف أقسام الفندق .

ب- **قسم الحسابات** : يعتبر هذا القسم من الأقسام الهامة بالفندق و هو المسئول عن جميع الشئون المالية بالفندق و إجراء الرقابة المالية الكاملة على كافة الأعمال المالية من خلال دورة محاسبية متكاملة لكل من إيرادات و مصروفات الفندق . و يتكون هذا القسم من رئيس القسم "المدير المالي" و محاسبين و مراجعين و صرافين و مساعدين ، و نظرا لأهمية وظيفة المدير المالي ، نجد أنه في معظم الفنادق يتبع المدير المالي مباشرة مدير عام الفندق ، و هو المسئول عن الإدارة الحقيقية و الفعالة للمعلومات و النواحي المالية للفندق و عمل التقارير المالية الدورية للإدارة .

ج- **قسم شئون العاملين** : يطلق على هذا القسم "قسم الموارد البشرية" و هو المسئول عن إمداد الأقسام المختلفة بالفندق بالعمالة اللازمة لها من نوى الخبرة ، و لذلك يكون لدى هذا القسم قاعدة بيانات كبيرة لعدد كاف من العاملين الاحتياطي بعد التقدم بطلبات التعيين و إجراء الاختبارات اللازمة لهم و جعلهم من احتياطي الفندق من العمالة و سهولة استدعائهم عند الحاجة ، و مسئولية هذا القسم أيضا هي اختيار العاملين الجدد و فحص مستنداتهم لمعرفة مدى صلاحيتهم للوظيفة المتقدمين لها و كذلك عمل الدورات التدريبية لكى يكونوا على علم و دراية كاملة بالأعمال التى سيقومون بها و كذلك باللوائح الداخلية الخاصة بالفندق و المهام المطلوبة منهم و خطوات تنفيذها و هذا القسم مسئول أيضا عن ملفات الموظفين و عمل تقييم دورى لهم بالتنسيق مع رؤساء الأقسام التابعين لها ، و يجب أن يكون العاملين بهذا القسم على علم و دراية بقوانين الدولة ذات العلاقة بالنشاط مثل قوانين العمل ، و التأمينات الاجتماعية...الخ .

الفصل الرابع : دراسات الجدوى الاقتصادية للفنادق

المبحث الأول : أوجه التشابه والاختلاف بين دراسات الجدوى الاقتصادية و دراسات تقييم الآثار البيئية *

تتم كل من دراسات الجدوى الاقتصادية Feasibility Studies و دراسات
تقييم الآثار البيئية Environmental Impact Assessment Studies
لشروع تحت الدراسة تمهيداً لتنفيذه .

دراسة الجدوى الاقتصادية و هي الأقدم في الظهور بينما بدأ يتزايد الاهتمام بضرورة القيام
بدراسات تقييم الآثار البيئية في الأونة الأخيرة .

إن كلا من دراسات الجدوى الاقتصادية و دراسات تقييم الآثار البيئية يعتبران مرحلة
لصنع القرار أما بالاستثمار أو عدمه أو التأجيل ، حيث أن كلاهما دراسة و مؤشرات تقدم
للمستثمر أو متخذ القرار نظراً لأن هدفهما واحد و هو مساعدة و ترشيد عملية اتخاذ القرار .

و سنتناول فيما يلي أوجه التشابه والاختلاف بينهما من حيث :

- ١- المصطلح Terminology ٢- القانون Legislation
- ٣- التصنيف Classification
- ٤- التخصصات المطلوبة Professionals Required
- ٥- المجالات التطبيقية Applied Fields
- ٦- نوعية البيانات المطلوبة Data Required
- ٧- الاستمرارية Continuity ٨- المشكلات Problems
- ٩- الأهمية Importance ١٠- موقع الدراسات

١- المصطلح : Terminology :-

(أ) دراسات الجدوى الاقتصادية : تعتبر دراسات الجدوى الاقتصادية نظام للمعلومات متكامل
و يتكون من عدة نظم فرعية هي التصنيف الوظيفي لهذه الدراسات ، و تعرف بأنها اختبار
لصلاحيّة الاستثمار من ناحية و إلى القياس النسبي لما يحققه الاستثمار من عوائد من ناحية أخرى
و الاستثمار هو تأجيل لمنافع فورية . و من الطبيعي أن يصاحب الاستثمار إغراق للموارد المتاحة

* الرجوع - خوقي و شركاء - العدد ٥٩/١٩٩٩

في الاستخدامات المعينة ، و متى تم إغراق تلك الموارد أصبح من الصعب نسبياً تحويلها إلى استخدامات بديلة دون أن يصاحب عملية التحويل خسارة ، و لذلك فمن المنطقي أن يتم دراسة هذه الموارد قبل إغراقها و هذه الدراسة تسمى "دراسة الجدوى الاقتصادية" . و تعرف " بأنها كافة الأبحاث التي توضح نوع و طبيعة فرص الاستثمار المتاحة أمام المستثمر منتهية بالعوامل الاقتصادية و أهمها العائد المتتابع الحدث في شكل تدفق نقدي داخل " .

(ب) **دراسات تقييم الآثار البيئية** : يمكن تعريف الآثار البيئية " بأنها التغيرات التي تحدث في الظروف البيئية و تكون ناجمة بشكل مباشر أو غير مباشر عن القيام بإجراءات معينة " و تنقسم الآثار البيئية إلى آثار أولية و آثار ثانوية و يقصد بالآثار الأولية تلك الآثار التي تنجم بصفة مباشرة من تصميم أو بناء أو تنفيذ أو تشغيل مشروع ما ، أما الآثار الثانوية فهي تلك الآثار التي تحدث بشكل غير مباشر نتيجة مشروع ما و ليس بالضرورة أن تكون الآثار الثانوية أقل أهمية من الآثار الأولية . و على ذلك تعتبر **دراسات تقييم الآثار البيئية** بمثابة دراسات للتنبؤ بالآثار البيئية الناجمة عن المشاريع أو الخطط أو السياسات أو البرامج من حيث تأثيرها على البيئة المحيطة بها و تأثير البيئية عليها لضمان التنمية المتوازنة .

و يعرف قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ تقييم الأثر البيئي " بأنه دراسة و تحليل الجدوى البيئية للمشروعات المقترحة التي قد تؤثر إقامتها أو ممارستها لنشاطها على سلامة البيئة و ذلك بهدف حمايتها " .

و عموماً فإن معظم دراسات تقييم الآثار البيئية يشمل بين طياتها الأبعاد الآتية :
أ- أنها دراسة لتأثيرات فعل مقترح على البيئة بكل جوانبها "الطبيعية و الاصطناعية و الاجتماعية" .

ب- إنها تبحث في المقارنة بين البدائل المتنوعة المتاحة لكل مشروع و تحديد أيها يمثل البديل الأفضل من وجهة النظر البيئية و لا يتعارض مع أهداف المشروع .

ج- أنها عملية تقوم على التنبؤ بالتغيرات التي سوف تحدث في البيئة نتيجة للمشروع المقترح، كما أنها وسيلة من وسائل صنع القرار حيث أنها توفر لتخذ القرار البيانات اللازمة لاتخاذ قراره دون إهمال التأثيرات البيئية و التعامل معها على أساس متوازن مع التكاليف و الموائد الاقتصادية و التقييم الكلي للمشروع .

٢- القانونيون : Legislation :

يشترط القانون القيام بدراسة الجدوى الاقتصادية ودراسات تقييم الآثار البيئية لقوانين الاستثمار المختلفة حسب الشكل القانوني للمنشأة ونوع نشاطها تشترط وجود دراسة للجدوى الاقتصادية للمشروع المزمع ضمن الأوراق المقدمة للحصول على الترخيص والموافقة، وقد اشترط قانون البيئة ولائحته التنفيذية ضرورة القيام بدراسة تقييم الآثار البيئية للمشروع المزمع إقامته وتقديم الأوراق الأخرى للحصول على الترخيص . وتتوقف ضرورة القيام بالدراسة حسب طبيعة ونوع المشروع طبقاً لما صنفه القانون .

٣- التصنيف : Classification :

(أ) دراسات الجدوى الاقتصادية : طبقاً للتصنيف النفعي لدراسات الجدوى نجد لدينا :

١- دراسة الجدوى على مستوى المشروع (مفهوم الربحية الخاصة) .

٢- دراسة الجدوى على مستوى الاقتصاد القومي (مفهوم الربحية الاجتماعية) .

كما تصنف طبقاً للوظائف الأساسية التي تحققها كل دراسة "التصنيف الوظيفي" فإذا تطلب

الأمر لابد من عمل بحث مستفيض في الجوانب التالية :

١- دراسة الجدوى القانونية والتسويقية .

٢- دراسة الجدوى الفنية (الهندسية) .

٣- دراسة الجدوى المالية والاقتصادية .

(ب) دراسات تقييم الآثار البيئية : تهدف هذه الدراسات أساساً للربحية الاجتماعية و ضمان

التنمية المتوازنة مع أنها تشمل ضمنياً الربحية الخاصة للمستثمر و هي تخصص لدراسات عديدة

طبقاً لنوعية المشروع المزمع إقامته و آثاره المتوقعة و من أهم هذه الدراسات :

١- دراسة التقييم الصحي البيئي .

٢- دراسة تقييم الآثار البيئية الاجتماعية والاقتصادية .

٣- دراسة تقييم الآثار البيئية الطبيعية والجيولوجية .

٤- دراسة تقييم الآثار البيئية الزراعية .

٥- دراسة تقييم الآثار البيئية الهندسية .

٤- التخصصات المطلوبة : Professionals Required :

تحتاج دراسات تقييم الآثار البيئية لجهد فريق عمل متكامل و يشمل تخصصات واسعة و يختلف حجم الفريق حسب نوع المشروع و عادة يشتمل الفريق على العديد من التخصصات من طبية و هندسية و اجتماعية و جيولوجية و زراعية و مالية ... إلخ حتى يستطيع تغطية كافة جوانب الآثار المحتملة للمشروع .

٥- المجالات التطبيقية : Applied Fields :

تهتم دراسات تقييم الآثار البيئية بالإضافة الى ما سبق بموضوعات أخرى أوسع و أكبر ، فهي تشمل كافة الشروعات أو البرامج أو الخطط أو السياسات التي يتوقع أن يكون لها آثار بيئية.

٦- نوعية البيانات المطلوبة : Data Required :

تحتاج دراسة تقييم الآثار البيئية لكم أكبر و أكثر تعقيداً من البيانات و في مجالات عديدة صحية ، زراعية ، مالية ... إلخ .

٧- الاستمرارية : Continuity :

تعتبر دراسة الجدوى الاقتصادية ممتدة و مستمرة طوال حياة المشروع و مراحل نموه المختلفة ، حيث تبدأ الدراسة قبل تنفيذ المشروع و مع التشغيل و النمو تكون هنالك عدة دراسات للجدوى سواء للتوسع، الإحلال .. إلخ .

أما الاستمرارية في دراسات تقييم الآثار البيئية فتظهر من خلال مرحلة المراجعة البيئية Environmental Auditing ، حيث يتم وضع خطط للرصد و القياس و هي أساساً تشبه في إجراءاتها المراجعة المالية المعروفة ، فهي مراجعة لتقييم وسائل الرقابة البيئية و أدوات التحكم الموضوعية و مدى ملاءمتها و مطابقتها للقواعد الموضوعية و هي ذات خطوات محددة و هي بذلك تعنى أن عملية التقييم البيئي و دراسة الآثار عملية مستمرة طوال حياة المنشأة

٨- المشكلات : Problems :

تعرض دراسات تقييم الآثار البيئية العديد من المشكلات التي تعوق تقدمها و ازدهارها خاصة بالدول النامية و هي :

- (أ) **إعاققة التنمية** ، حيث تعتبر الدول النامية أن تنفيذ المشاريع التنموية هام جداً بالنسبة لها كى تخرج من دائرة الديون و الفقر و حتى تحقق الرفاهية لشعوبها وبالتالي قد توضح دراسات تقييم الآثار البيئية بعض الآثار السلبية للمشروع مما قد يترتب عليه إلغاؤه أو استيعاده.
- (ب) **ارتفاع التكلفة** ، يعتقد البعض أن القيام بدراسات تقييم الآثار البيئية يحتاج لمصروفات كبيرة لعمل الدراسات اللازمة و التجارب الميدانية و تكاليف الاستعانة بالخبراء...إلخ . و كل هذه التكاليف ستضاف إلى التكلفة الكلية للمشروع و بالتالي ترتفع تكلفته الكلية .
- (ج) **العائد غيرو محدد** ، حيث ما زال الكثير من نتائج هذه الدراسات يصعب تحديد العائد منها . و رغم ذلك فالكثير من هذه المشكلات قد اختزلت حيث أصبحت الدراسات الهامة فقط هى التى تتم و عند مقارنة هذه التكاليف بالموائد سواء على مستوى المشروع أو المستوى القومي يتضح أهميتها و مدى جدواها .

٩- الأهمية : Importance :

- أهمية دراسات الجدوى الاقتصادية تنبع من ارتباطها بنجاح المشروع الاستثمارى و فاعليته و ربحيته . أما دراسات تقييم الآثار البيئية فأهميتها تنبع مما يلى :
- أ- أنها أداة للحصول على الترخيص بإقامة المشروع و عدم إتمامها قبل تنفيذ المشروع قد يترتب عليه إغلاق المشروع أو غرامات مالية كبيرة .
- ب- أداة للتنبؤ بالضرر البيئي و كيفية تحقيقه و أداة لإعلام و مساعدة الإدارة .
- ج- أداة للتصميم حيث يصمم المشروع بطريقة لا تضر بالبيئة .
- د- أداة لأستشراك الأطراف الأخرى .
- هـ- أداة لدعم و ترشيد التنمية المتواصلة .

١٠- الموقع الذى تحتله الدراساتين :

اختلف الباحثون حيث يرى البعض أن الدراسة البيئية جزء من دراسة الجدوى الاقتصادية . فقد ذكر المؤتمر العربى عن البيئة و التنمية الذى انعقد بالقاهرة في ١٠ سبتمبر ١٩٩١ أن دراسات التقييم البيئي جزء لا يتجزأ من دراسة الجدوى الاقتصادية . و ما زال البعض يرى أن الاثنين مختلفين تماماً و شيئين منفصلين تماماً عن بعضهما .

المبحث الثاني : دراسات الجدوى الاقتصادية للفنادق *

تتضمن دراسة الجدوى الاقتصادية لأي مشروع أربعة جوانب رئيسية هي : تحليل السوق ، التحليل الفني ، التحليل المالي ، تحليل الربحية الاجتماعية وكثيراً ما يهتمم بالتحليل بالجوانب الثلاثة الأولى فقط وفي هذه الحالة يطلق على التحليل اصطلاحاً " دراسة الجدوى الاقتصادية " .

طبيعة دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع :

إن أي قرار استثماري رشيد لابد وأن تسبقه دراسات جدوى المشروع وقد تتخذ هذه الدراسات شكلاً رسمياً أو قد تظهر في صورة غير رسمية و يقوَّف ذلك بطبيعة الحال على حجم المشروع وحجم الاستثمارات المخصصة له ، وفي كل الأحوال لابد أن تتوافر الضمانات بوجود السوق أو إمكانية تنميته وأنه يمكن الحصول على الخامات والأيدى العاملة بالكميات المطلوبة وأن البنية الأساسية والخدمات اللازمة للمشروع متواجدة ، وأن مصادر تمويل الاحتياجات متوافرة ويمكنها أن تزود المشروع بالأموال حين الحاجة إليها .

وأخيراً يأتي أهم عامل في هذه الدراسات وهو التأكد من أن الدخل سيقوّي التكلفة بحيث يتحقق في النهاية عائد كاف يجعل المشروع مجزياً من الناحية المالية .

مراحل تحليل جدوى المشروع :

يتضمن تحليل المشروع عدداً من المراحل المتتابعة حيث تتكون كل مرحلة من مجموعة من العناصر وبالتالي يمكن النظر إلى عملية إعداد المشروع باعتبارها سلسلة من الأنشطة تتبلور في عدد من الدراسات والمستندات التي تسمح في النهاية باتخاذ قرار معين .

و يتم القيام بتحليل جدوى المشروع من خلال إطار منهجي معين يحدد طبيعة وعدد الوحدات الاقتصادية التي سيكون لها دور في هذا التحليل .

و تحدد أهداف النشأة وسياستها طبيعة وتتابع القرارات الخاصة بإمكانية القيام بالمشروع وأيضاً وسائل التمويل المتاحة ، بالإضافة إلى ذلك فإن نوعية المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات في المراحل المختلفة من المشروع وكذلك درجة دقة هذه المعلومات تتوقف على طبيعة المشروع وحجمه .

* دراسات في الجدوى الاقتصادية - د/ محمد صالح الحناوي

(١) مرحلة التهيؤ : إن تحديد الهدف هو التأكد من إمكانية إضافة آله للمصنع وقد يكون هذا الهدف هو التأكد من إمكانية إضافة آله إلى المصنع الحالي أو تصنيع سلعة جديدة أو مجموعة من السلع وقد يكون مصدر الأفكار الجديدة المتعلقة بالسلع هو الطريق المتمثل في الآراء التي يبديها عملاء المنشأة وعادة ما تنبع أفكار السلع الجديدة من البحوث للصناعة القائمة أو من دراسات السوق .

(٢) المرحلة التمهيدية : تتطلب هذه المرحلة اتخاذ القرار الخاص بضرورة أو عدم ضرورة الفحص التفصيلي لجدوى المشروع وإذا صدر القرار بهذه الدراسة ، فلا بد من تحديد مجال الدراسة وتكلفة خطواتها للتأكد من أن المنافع التي ستعود من المشروع ، تبرر الدراسة المتعمقة وما يرتبط بها من جهد وتكلفة . ويلاحظ أن النتائج التي يتم التوصل إليها في هذه المرحلة يطلق عليها **"الدراسة السالفة للجدوى"** وللحصول على أفضل النتائج فلا بد أن تتضمن هذه الدراسة ما يلي :

وصف السوق - وصف لعمليات التصنيع وعرض المعلومات عن توافر الإنتاج الأساسية

تقدير لحجم الاستثمار المطلوب وتكلفة العمليات - تقدير للأرباح المتوقعة - ملخص بالمشاكل

(٣) مرحلة التحليل : ويتم في هذه المرحلة دراسة البدائل المختلفة في مجال التسويق والتكنولوجيا وغيرهما ثم عرض النتائج والبيانات التي تساندها ، كما أنه لابد من الأخذ في الحسبان العديد من العوامل ومنها حجم المصنع ومدى توافر رأس المال والخدمات والمهارات المعالية .

تعتبر **دراسات الجدوى الاقتصادية** من الأمور الهامة بالنسبة للفنادق ، نظرا لأن تكاليف إنشاء الفنادق كبيرة ولهذا يجب إجراء دراسة الجدوى بعناية قبل البدء في مشروع بناء أى فندق وذلك لمعرفة مدى نجاح المشروع من عدمه لاتخاذ القرار المناسب على ضوء نتيجة الدراسة .

*** وتتضمن دراسة الجدوى عدة دراسات أهمها :-**

(١) دراسة الموقع : "The Site" : الموقع يعتبر في كثير من الأحيان من أهم أسباب النجاح أو فشل الفندق ، ولهذا يجب دراسة المحيط الاقتصادي لهذا الموقع والذي يضمن مباحات البناء المسموح بها قانونا وكذلك حجم الموقع والذي سوف يحتوي على غرف الفندق أو حجم القاعات أو الخدمات العامة ... الخ .

ويجب دراسة الموقع ومدى توفير شبكة الطرق إليه وخاصة موقع البناء و عملية الدخول والخروج للموقع ، وكذلك مدى توفر المواصلات العامة والخاصة له ، وكذلك مدى توفر الخدمات العامة ... كل ذلك من الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد دراسة الجدوى الاقتصادية .

*** إشارة الفنادق - د/ سعيد البطوطي**

و يجب دراسة المنظر الذى سوف تطل عليه غرف الفندق و مدى توافر الإضاءة الطبيعية و دخول ضوء الشمس إليها و كذلك الحالة الأمنية للمنطقة ، كل هذه العوامل يجب دراستها بعناية فائقة.

(٢) **دراسة السوق : "The Market"** : من الدراسات المهمة جدا عند إعداد دراسة الجدوى الخاصة بالفندق ، دراسة السوق بعناية .

و الملاحظ أن دراسة السوق يمكن أن تتخذ شكلين هما :

١- تحديد مدى تجاوب السوق لأفكار مشروعات جديدة لاختيار أفضلها .

٢- التحليل لمعرفة إمكانية تسويق الفكرة محل الدراسة .

و في كلتا الحالتين يتضمن دراسة السوق تجميع المعلومات و تحليلها بغرض تعريف السوق و وضعها و تحديد حجمها ، و بصورة عامة يتضمن دراسة و تحليل السوق الجوانب التالية :

وصف مختصر للسوق - تحليل الطلب السابق و الحالي - تحليل العرض السابق و الحالي طبقا لمصدره - تقدير الطلب المستقبلى - البرنامج التسويقي للمشروع و تتضمن دراسات السوق أيضا الطلب على الأنشطة التالية :

توافر المقومات السياحية الطبيعية مثل الجو المناسب و الشواطئ ... و غيرها من المقومات السياحية و المقومات التاريخية و المقومات الرياضية و المقومات الدينية و المقومات العلاجية و الترفيهية ، و يجب دراسة كل هذه العناصر و أنماط السياحة المختلفة لمعرفة رغبات و ميول السائحين الوافدين إلى تلك المنطقة ، حتى يستطيع الفندق تلبية رغبات و حاجات هؤلاء السائحين و الزائرين قدر المستطاع ، كما يجب دراسة حالات الفنادق المنافسة من حيث عدد الغرف و الخدمات التى تقدمها و مواقع هذه الفنادق و كذلك أسعارها .

(٣) **توافر الغرف و الطلب :** "Rooms" : من المهم دراسة الطلب المستقبلى على غرف الفندق و كذا الطلب الحالي على الغرف في الفنادق الماثلة بالمنطقة و على ذلك فانه يجب دراسة و تحليل الطلب على الغرف الفندقية المستقبلية و يجب أن تركز هذه الدراسة على قياس عدد و متوسط فترة

بقاء السائحين و يجب مقارنتها مع عدد الغرف أو الفنادق المزمع إنشاؤها في المستقبل ليوضح مدى الطلب على الفنادق مستقبلا أو إمكانية نجاح الفندق حاليا أو مستقبلا .

(٤) **الخدمات والتجهيزات** : "Services & Facilities" : يجب دراسة نوعية ومستوى الخدمات التي سوف يقدمها الفندق وكذلك حجم القاعات و المطاعم و الأجهزة و المعدات التي يجب توفرها داخل الفندق و نظرا للمنافسة الشديدة في مجال المنشآت الفندقية في الفترة الأخيرة أصبحت الفنادق تسعى إلى أن تضم كافة الخدمات المختلفة التي ترغبها الشرائح المختلفة من السائحين و ذلك كي يمكنها من جذب أكبر عدد من السائحين بميولهم و أغراضهم المختلفة .

(١/٥) **التحليل الفني** : "Cost Elements related to the project" :

الفرض الأساسي من هذا التحليل هو التأكد من إمكانية القيام بالمشروع من الناحية الفنية بالإضافة إلى تزويد القائم بالدراسة بأساس يساعده على تقدير التكلفة و مطلوبات البنية الأساسية وغيرها و يجب أن يتضمن هذا التحليل دراسة للأساليب و العمليات المحتمل تطبيقها . و بوجه عام هنالك عناصر تكلفة أخرى يجب أخذها في الاعتبار و في بعض الأحيان تعتبر ذات أهمية كبيرة و من هذه التكاليف ما يلي :

تكلفة الأرض المزمع إنشاء الفندق عليها - تكلفة البناء - الفوائد التي سوف تدفع خلال فترة الإنشاء - الأثاث و المعدات و الأجهزة - معدات التشغيل - المخازن - مصاريف ما قبل الافتتاح - رأس المال العامل .

(٢/٥) **التحليل المالي** : "Financial Projection" :

هذه المرحلة الهامة من دراسة الجدوى بالنسبة للفنادق و التي تأتي بعد أن يتم الحصول على المعلومات المطلوبة من أجل إكمال دراسة الجدوى ، و هي رصد المبالغ المطلوبة لهذا المشروع و مدى توفرها . و يركز هذا النوع من التحليل على إعداد القوائم المالية حتى يمكن تقييم المشروع على أساس المقاييس المختلفة للربحية التجارية و حتى يمكن التحديد التقريبي للاحتياجات

المالية و يتطلب التحليل المالي الجمع بين تقديرات السوق و التكلفة الفنية و التى على أساسها يتم إعداد القوائم المالية المقدرة و في حالة الحاجة إلى معلومات إضافية تساعد على اتخاذ القرار الاستثمارى .

كذلك يجب تحليل و تقدير مصاريف الأقسام الفندقية و تحسب المصاريف على أساس نسب المبيعات أو على عدد الغرف ... و كذلك دراسة التكاليف الثابتة و المتغيرة و الضرائب ... الخ .

بعد انتهاء مراحل الدراسة السابقة تأتى المراحل التالية :

أ- **مؤلة التقييم واتخاذ القرار :** لابد من اتخاذ قرار القيام أو عدم القيام بالمشروع في هذه المرحلة ، فبالنسبة لرجل الأعمال فإن مرحلة التحليل السابقة تزوده بالأساس اللازم لتقييم المشروع ، فإذا كانت نتائج التحاليل إيجابية فإنه سيقوم بإعداد مشروع الاقتراح الاستثمارى " و خاصة اذا كان يبحث عن مصادر لتمويل هذا الاستثمار " .

ب- **تحليل الربحية الاجتماعية :** هذه المرحلة ما هى إلا تقييم لمدى مساهمة المشروع في الاقتصاد القومي و يعتبر هذا التحليل من مسؤوليات هيئة الاستثمار أو مسئولى الإقراض في الحكومة أو المسئولين عن التخطيط في الدولة و تتفاوت الأساليب المستخدمة في هذا التحليل من ناحية صعوبتها و درجة تعقيدها ، و للحصول على تقييم سليم للربحية الاجتماعية ، فإن تحليل التكلفة و المنافع يعتبر الدخل المفضل لدى معظم الباحثين .

ج- **تطوير الاقتراح الاستثمارى :** الفرض من هذا التقرير هو إقناع مصادر الأموال بأن المشروع يمثل استثمارا مرغوبا فيه على أساس أن احتمالات تحقيق الأرباح مرتفعة بالإضافة إلى أن فريق الإدارة الذى سيتولى شئون المشروع لديه الإمكانيات التى تساعد على تحقيق هذه الأرباح و يتضمن هذا التقرير النقاط التالية :

معلومات عامة عن الخدمة - وصف المشروع - معلومات عن الأسواق - معلومات متنوعة ... الخ .

الفصل الخامس : الرقابة على استراتيجية الفنادق

الرقابة على استراتيجية الفنادق

تهتم الرقابة الاستراتيجية بالرقابة و توجيه الموجودات بما يخدم الاستراتيجية أثناء التنفيذ ،
و بينما تكون النتائج النهائية لم تظهر على الإطلاق و سنتناول في هذا الفصل ما يلي :

أولاً - نظم الرقابة الاستراتيجية .

ثانياً - نظم الرقابة التشغيلية .

ثالثاً- نظم المكافآت و الحوافز .

و إذا كانت نظم الرقابة الاستراتيجية مفيدة للإدارة العليا لراقبة و توجيه الاتجاه
الاستراتيجي للمنشأة ، فإن الرقابة التشغيلية تلبي احتياجات المديرين على مستوى التشغيل ،
فهم يحتاجون إلى وسائل رقابية مناسبة لراقبة تنفيذ الاستراتيجية و على هذا فإن التركيز في هذا
النوع من الرقابة يكون على عملية تخصيص موارد الفندق ، بمعنى أن نظم الرقابة التشغيلية
توجه و تراقب و تقيم مدى التقدم في تحقيق الأهداف السنوية .

أولاً : نظم الرقابة الاستراتيجية *

يمكن وصف عملية الرقابة على الاستراتيجية بأنها نوع من الرقابة التوجيهية العليا
التي تحدث أثناء التطبيق ، حيث غالباً ما ينقضى وقت كبير من بدء عملية تطبيق الاستراتيجية
و إنجاز النتائج المطلوبة .

و خلال هذا الوقت تتطور كل من الظروف البيئية و إمكانيات الفندق و يتم تنفيذ المشروعات
و الاستثمارات كما يتم إنجاز الأعمال و التصرفات الخاصة بتطبيق الاستراتيجية ، و على هذا
فالرقابة الاستراتيجية مطلوبة كى يوجه الفندق خلال هذه الأحداث ، من خلال وضع الأسس
اللازمة لتصحيح التصرفات و الأعمال و الاتجاهات أثناء عملية تنفيذ الاستراتيجية كلما ظهرت
تطورات أو تغيرات جديدة في المواقف الداخلية و البيئية للفندق ، بمعنى آخر أنها رقابة مرحلية
لا تنتظر حتى تنتهي عملية التطبيق بل يمكن تعديل الاستراتيجية أو الأهداف بناء على الرقابة
على المراحل التي تم الانتهاء منها و هنالك عدة أنواع من الرقابة الاستراتيجية و هي :

* أساسيات الإدارة الفندقية مدخل إستراتيجي - د. عبد الحميد أبو ناعم

١- رقابة الافتراضات التي بنيت عليها الاستراتيجية :-

أن إستراتيجية الفندق تصمم بناء على افتراضات معينة و يتم إختبار هذه الافتراضات بانتظام للتأكد من أنها ما تزال فعالة وكلما تم اكتشاف أن فرض ما أصبح غير ذي أهمية كلما كانت الفرصة أكثر للتعديل ، مع ملاحظة أن الافتراضات عادة ما تدور حول نوعين من العوامل هما العوامل البيئية و عوامل الصناعة التي يعمل فيها الفندق ، و يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مدى الحاجة إلى تعديل الاستراتيجية الكلية للفندق في ضوء النتائج التي ظهرت أثناء عملية التطبيق .

٢- المؤشرات الاستراتيجية :

صمم هذا النوع من الرقابة الاستراتيجية لمراقبة أحداث أو أنشطة عامة داخل أو خارج الفندق و التي قد تهدد إستراتيجيته أو تمثل فرصة تسويقية متاحة له . و يلاحظ أن الفكرة الأساسية وراء هذا النوع هو تتبع المؤشرات الاستراتيجية التي تهم الفندق في أي مكان و من أي مصدر .

٣- مراجعة الاستراتيجية عند وقوع أحداث غير متوقعة :

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى المراجعة التخصصية و المتعمقة و السريعة للاستراتيجية عند حدوث أي حدث فجائي و غير متوقع ، فحدث انقلاب في إحدى الدول تعتبر من الأمثلة على ذلك ، و الفرض من ذلك هو إعداد استراتيجية بديلة مباشرة مع الأزمات . و بالرغم من إختلاف الطرق السابقة إلا أنها تشترك في غرض واحد و هو تقييم ما اذا كان الاتجاه الاستراتيجي للفندق يجب أن يتم تعديله أم لا .

ثانياً : نظم الرقابة التشغيلية :

تهدف نظم الرقابة التشغيلية إلى متابعة و توجيه و تقييم التقدم الذي يحدث في إنجاز الأهداف القصيرة الأجل (أقل من سنة) و هي تختلف في هذا عن نظم الرقابة الاستراتيجية التي تركز على توجيه المنشأة لدى طويل (عادة خمس سنوات فأكثر) .

و لضمان نجاح نظم الرقابة التشغيلية فلا بد من :

١- وضع معايير رقابية .

٢- قياس الأداء الفعلي .

٣- تحديد الانحرافات التصحيحية .

و هناك نوعين أساسيين من نظم الرقابة التشغيلية هما :

أ- نظم الموازنات :

أن الموازنة هي خطة لتخفيض الوارد و التي تساعد الإدارة على تنسيق العمليات و تسهل من عملية الرقابة الإدارية على الأداء ، عادة لا تراقب الموازنة شيئاً ، إنما تتم المراقبة من خلال المعايير الموضوعة التي يمكن قياس الأداء الفعلي و مقارنته بها .

و بالرغم من أن نظم الموازنات تختلف من منشأة لأخرى إلا أن هناك ثلاث نظم عامة هي :

١- موازنة الإيرادات . ٢- الموازنة الرأسمالية . ٣- موازنة المصروفات .

(١) موازنة الإيرادات :

تركز هذه الموازنة على متابعة دقة تقديرات الإيرادات لكونه الهدف الأساسي للاستراتيجية المختارة ، و يمكن إعداد موازنة الإيرادات بناء على توقعات مستقبلية أو بناء على الإيرادات السابقة للفندق و هي بهذا توفر نظام تحذير عن مدى فاعلية إستراتيجية الفندق ، فإذا كان هناك انحراف كبير فإن ذلك يكون بداية لتعديل الاتجاه التشغيلي أو الاستراتيجي .

(٢) الموازنة الرأسمالية :

هي التي تحدد الاستثمارات المتوقعة في التسهيلات و المعدات و الآلات و المخزون خلال الفترة التي تغطيها الموازنة ، و تختلف مكونات هذه الموازنة في ضوء الاستراتيجية التي يتبعها الفندق ، و هناك نوعين من الموازنات يتم إعداده لمراقبة استخدام الأموال هما :

١- الموازنة النقدية (المدفوعات و المقبوضات المتوقعة) .

٢- الميزانية العمومية التقديرية (الأصول و الخصوم المتوقعة) .

(٣) موازنة المصروفات :

يتم إعداد موازنة المصروفات كل قسم أو وحدة فرعية داخل القسم و بالرغم من أنه يتم الاعتماد على القيمة المالية في الرقابة إلا أنه يمكن الاعتماد على معايير الجودة أو عدد الوحدات أو الخدمات المقدمة ، و توفر هذه الميزانيات معايير محددة يتم قياس مصروفات الأقسام على أساسها ، و هي تعتبر أداة أساسية في متابعة تنفيذ الاستراتيجية أيضاً ، و إذا تم ربط هذه الموازنات بالأهداف الاستراتيجية ، فإنها توفر أداة اتصال هامة بين الإدارة العليا و الإدارة التشغيلية المباشرة ، لتوضح ما هو مطلوب لنجاح الاستراتيجية ، بالإضافة إلى أنها توفر أداة لنقوس الخطر عندما تحدث مشاكل في تنفيذ الاستراتيجية .

ب- عوامل النجاح الأساسية :

يعتبر التركيز على عوامل النجاح الأساسية في المجال الفندقى من أساليب الرقابة الناجحة حيث أنها تساعد الإدارة على تركيز انتباهها المستمر على هذه العوامل واستمرارية متابعتها ومن هذه العوامل : تحسين الإنتاجية الخاصة بالفندق -رفع الروح المعنوية للعاملين- تحسين جودة الخدمات المقدمة -زيادة الحصة السوقية -زيادة العائد على السهم ، و هذه العوامل تختلف بطبيعة الحال على حسب إستراتيجية الفندق التى تطبق .

ثالثاً : نظم المكافآت و الحوافز :

إن تطبيق الاستراتيجية يعتمد على الأفراد العاملين بالفندق خاصة الإدارة العليا ، و يلاحظ أن تحفيز و مكافأة الأداء الجيد بواسطة الأفراد أو وحدات الفندق ، يعتبر عامل أساسى في نجاح عملية تطبيق الاستراتيجية ، على أن يكون متضمنا حوافز إنتاج إيجابية و أخرى سلبية في نفس الوقت و منها ما هو طويل الأجل و منها قصير الأجل .

و تهدف نظم الحوافز إلى ربط أهداف و تصرفات الأفراد و الوحدات بمدى إنجاز و تحقيق أهداف الفندق و تطبيق إستراتيجيته و يفضل أن يكون الحافز مرتبط بالآجل الطويل و الآجل القصير ، حيث أن الحافز عندما يرتبط بالآجل القصير فقط ، فإن ذلك سوف يجعل المديرين يحجمون عن اتخاذ قرارات استثمارية مريحة لأن العائد يجعلها لا تظهر إلا بعد عدة سنوات ، و يلاحظ أن المشكلة ليست في قصر و طول الآجل و لكنها في عملية التنسيق بين هذين الهدفين عند تقرير نظام المكافآت و الحوافز داخل نظام الرقابة و اللازم لنجاح تطبيق الاستراتيجية . و لتحقيق التكامل فلا بد أن يعتمد نظام المكافآت و الحوافز على تقييم المساهمات قصيرة الأجل و طويلة الأجل للمديرين .

و خلاصة القول فإن نظم الرقابة تتضمن نوعين أساسيين هما : **الرقابة الإستراتيجية** و **الرقابة التشغيلية** بالإضافة إلى تواجد نظام للحوافز و المكافآت لكى يساعد على تحقيق أهداف المنشأة .



الباب الثانى : المنشآت الفندقية من الناحية المحاسبية

مقدمة

يمثل **النشاط الفندقى** ركنا أساسيا من أركان النشاط الاقتصادى في كافة بلدان العالم ، حيث يرتبط النشاط الفندقى بصورة مباشرة بالعديد من الأنشطة الاقتصادية الهامة ، منها النشاط السياحى ، سواء أكانت سياحة داخلية أو خارجية و نشاط تنقلات الأفراد للأغراض المختلفة .

و يعتبر **النشاط الفندقى** من أهم الأنشطة في القطاع الخدمى ، حيث جرى العرف على إعتبار ما يقدمه الفندق من إقامة و وجبات و مشروبات و حفلات و ندوات و مؤتمرات في القاعات المخصصة لذلك وغيرها من الخدمات التى يقدمها الفندق للزلاء و غيرهم من العملاء من قبيل الخدمات لذا يتم تصنيف الفنادق ضمن القطاع الخدمى .

و لكى يحقق **الفندق الهدف من وجوده** ، لابد من توافر نظام معلومات كفاء يمكن من تدفق المعلومات من خلال المستندات و الدفاتر و التقارير اللازمة و التى تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة و في الوقت المناسب .

و تلعب **الوظيفة المالية** دورا أساسيا في تحديد إمكانيات الربحية المتوقعة للفندق في المستقبل من خلال مساهمتها في قرار الاستثمار بالإضافة إلى مسئوليتها عن النواحي المحاسبية و الرقابة المالية على أنشطة الفندق المختلفة .

و إذا كانت **الإدارة المالية هي إدارة الفندق من المنظور المالي** فإن ذلك يتطلب وجود نظام محاسبى قوى يمكن الإدارة من تحليل الأداء الحالى ثم التخطيط للمستقبل ، لذا فإننا نحاول من خلال هذا الباب أن نتناول قضية من أهم القضايا ، بل من أكثر القضايا أهمية في المجال المحاسبى " المالي و التكاليفى " و التى أصبحت تشغل فكر الكثير من المهتمين بهذا التخصص سواء على المستوى الأكاديمى أو على المستوى العملى لأنظمة المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف الا وهى كيفية تصميم نظام المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية .

هذا و قد حاولنا في هذا الباب أن نجتمع بين الأساس النظرى و التطبيق العملى للمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف في النشاط الفندقى بما يحقق الأهداف المرجوة .

الفصل الأول : التنظيم المحاسبي المالي

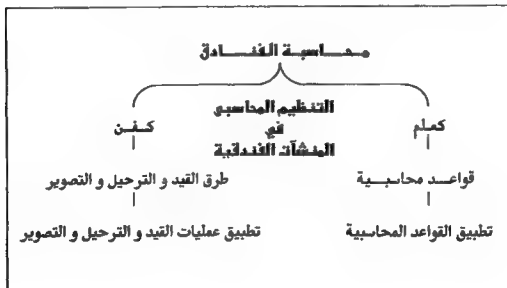
التنظيم المحاسبي المالي

مفهوم التنظيم المحاسبي :

يمكن القول أن **التنظيم المحاسبي** هو مجموعة من الترتيبات والأساليب المحاسبية التي تحقق أهداف اتخاذ القرارات المالية السليمة في المنشآت الفندقية ، ولذا فإن هذا التنظيم يجب أن يحتوى على تصميم مستندى مناسب يتفق مع حجم هذه المنشآت والعاملين بها و حجم العمليات المالية بها و تعدد المستويات الإدارية .

وعلى **مصمم التنظيم المحاسبي** أن يوفر نوع من الرقابة الداخلية على صحة عمليات القيد و الترحيل و التصوير حتى يتسنى الحصول على حسابات ختامية و قوائم مالية معبرة تعبيراً رقمياً صحيحاً عما تحتويه من معلومات و على تقارير مالية تحليلية و ما يرتبط بها من جداول إحصائية و بيانات و نسب مالية لتوفر للإدارة المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة .

و الواقع أن **التنظيم المحاسبي** هو محور للمحاسبة بجناحيها **العلمي و الفني** سواء أكانت عمليات قيد و ترحيل و تصوير أو كانت تطبيق لقواعد علمية محاسبية تحكم هذه العمليات الميكانيكية من قيد و ترحيل و تصوير ، و الشكل التالي يوضح موقع التنظيم المحاسبي في المنشآت الفندقية من محاسبة الفنادق بجناحيها العلمي و الفني .



وكائز التنظيم المحاسبي :

إن إعداد التنظيم المحاسبي في المنشآت الفندقية يجب أن يعتمد و يرتكز على وكائز معينة يمكن إجمالها فيما يلي :

- ١- القدرة على مقابلة احتياجات المنشأة وظروفها المالية ومدى اتساع أعمالها وزيادة حجم استثماراتها .
- ٢- سهولة استيعابه وفهمه حتى يتمكن للقائمين على تنفيذه سرعة الإلزام به .
- ٣- القدرة على إبراز قوائم مالية ختامية ودورية تفيد الإدارة في إتخاذ القرار السليم .
- ٤- القدرة على الرقابة الداخلية وتوزيع العمل بين العاملين لسرعة التنفيذ مع الدقة وإمكانية الحصول على جميع المعلومات التحليلية المطلوبة .
- ٥- القدرة على إنتاج كافة المعلومات بالشكل وفي الوقت المناسب لأغراض التخطيط وإتخاذ القرارات اللازمة .

أهداف التنظيم المحاسبي :

ينبغي أن يحقق التنظيم المحاسبي للنشاط الفندقى الأهداف الآتية :-

- ١- تسجيل معاملات ذلك النشاط وأحداثه المالية بالشكل الذى يتيح تحديد نتائج أعمال ذلك النشاط وقياسها في صورة صافى ربح أو خسارة عن فترة محاسبية معينة .
- ٢- تصوير المركز المالى الحقيقي للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية المراد تحديد مركزها المالى .
- ٣- رقابة عناصر الإيرادات والمصروفات من خلال الدورات المستندية وتطبيق سياسات الرقابة الداخلية ونظم الضبط الداخلى .
- ٤- المحافظة على أصول المنشأة وممتلكاتها من السرقة أو التلاعب وتوفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
- ٥- إعداد التقارير الدورية وخاصة لأغراض تقييم مدى كفاءة أداء العاملين بالمنشأة واكتشاف جوانب القصور واتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المجالات التى تستند إلى معلومات مالية .

مقومات التنظيم المحاسبي :

لتحقيق الأهداف السابقة فإن النظام المحاسبي في مجال النشاط الفندقى يركز على المقومات التالية :

- ١- الدليل المحاسبي
- ٢- المجموعة المستندية
- ٣- المجموعة الدفترية
- ٤- القوائم المالية

المبحث الأول : الدليل المحاسبي

مفهوم الدليل المحاسبي :

هو كشف أو قائمة يحتوى على كافة حسابات الفندق الرئيسية و الفرعية ، مبوبة بطريقة سليمة منظمه تكفل تحديد طبيعة كل حساب من حسابات الفندق و تصنيفه بحسب ما إذا كان أحد بنود الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات .
و يمثل دليل الحسابات توثيقا رسميا لتلك الحسابات وفق ظهورها في السجلات المحاسبية و الكشوف و الملخصات الدورية .

أهمية تكوين الدليل المحاسبي :

- ١- يسهل كثيرا من عمليات تجميع و تبويب المستندات حيث يمكن فرزها مباشرة طبقا للدليل .
- ٢- يسهل من إجراءات المراجعة الداخلية و الخارجية للحسابات ، كما يمكن من إعداد القوائم الختامية بسهولة .
- ٣- الاعتماد على الدليل في حصر القيم المالية زمنياً و مطابقتها ، و استخراج نسب التغير لأغراض مقارنة النتائج على مدى فترات محاسبية متتابعة و تحقيق أهداف تحليل الحسابات .

إعتبارات إعداد الدليل المحاسبي :

هناك عدة إعتبارات معينة يجب أن يستند عليها في إعداد الدليل المحاسبي للمنشآت الفندقية حتى يحقق أهدافه ، و نوجز هذه الإعتبارات فيما يلى :

- ١- **المرونة** : إذ يجب أن يكون الدليل مرناً يساعد على إضافة حسابات جديدة قد تستجد بزيادة واتساع أعمال المنشأة على أن تكون هذه الرونة موجودة في الأركان الأربعة للحسابات الرئيسية وهي الأصول والخصوم والصروفات والإيرادات .
- ٢- **الوضوح والشمول** : يجب أن يكون الدليل واضحاً في كيفية تكوينه وكيفية فهمه وكيفية تطبيقه ، كما يجب أن يكون شاملاً قدر الإمكان جميع الحسابات وقت الإعداد تاركاً المجال لحسابات أخرى بعد ذلك .
- ٣- **القدرة على المقارنات** : مما لا شك فيه أن الدليل المحاسبي المفيد لإدارة المنشأة يعتمد اعتماداً كبيراً على المقارنات للبنود المحاسبية المختلفة حتى يتسنى التنبؤ والتقدير لهذه البنود مستقبلاً وبالتالي فإن وضع دليل محاسبي مفيد في إجراء المقارنات .
- ٤- **القدرة على استخراج المعلومات المحاسبية** : فمن الواضح أن تحديد مسميات محاسبية (الأصول بأنواعها) و مسميات (الخصوم بأنواعها) و مسميات (الصروفات بأنواعها) و مسميات (الإيرادات بأنواعها) ثم ترميز هذه المسميات يساعد كثيراً في التحليل المالي مما يساعد في استخلاص المعلومات المحاسبية التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة.
- ٥- **أن يتناسب نظام توقييمه مع متطلبات التشغيل الإلكتروني للبيانات** .

إعداد الدليل المحاسبي :

تتبع الخطوات التالية في إعداد دليل الحسابات في المنشآت الفندقية :

- ١- حصر جميع الحسابات التي تستخدم بالفندق ، و تلك التي يتطلب الأمر استخدامها مستقبلاً.
- ٢- تصنيف الحسابات إلى عدد قليل من المجموعات الرئيسية المتجانسة من حيث طبيعتها والبيانات التي تتضمنها وترتيبها بحيث يسهل التعرف على الحسابات الرئيسية والحسابات المساعدة ثم تقسيم المجموعات المساعدة إلى عدد من الحسابات الفرعية ،

و بصفة عامة تصنف حسابات الدليل إلى خمسة مجموعات رئيسية على النحو التالي :

أ- حسابات الأصول

ب- حسابات الخصوم

ج- حسابات حقوق الملكية

د- حسابات المصروفات

هـ- حسابات الإيرادات

٣- ترقيم الحسابات أو ترميزها و يقصد بذلك تخصيص رقم أو رمز أو خليط منهما لكل حساب و ذلك على النحو التالي :-

أولاً : حسابات قائمة المركز المالي (الميزانية) و تصنف كما يلي :

أ- أصول و يرمز لها بالرقم (١) .

ب- خصوم و يرمز لها بالرقم (٢) .

ج- حقوق الملكية و يرمز لها بالرقم (٣) .

و يتفرع عن كل منها حسابات مساعدة على مستوى رقمين ثم إلى حسابات فرعية على مستوى ثلاثة أرقام و هكذا

ثانياً : حسابات النتيجة (قائمة الدخل) و هى التى تبين حسابات الإيرادات و حسابات المصروفات و ينتج عن مقابلهما معاً نتيجة النشاط الجارى للمنشأة من ربح أو خسارة و تقسم إلى مجموعتين هما :-

أ- المصروفات و يرمز لها بالرقم (٤) .

ب- الإيرادات و يرمز لها بالرقم (٥) .

و فيما يلي لورد نموذج الدليل المحاسبي للمنشأة الفندقية :

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
الأصول	١			
أصول متداولة		١١		
تقديمية وودائع			١١١	
نقدية بالخزينة الرئيسية				١١١١
نقدية بخزينة المصروفات النثرية				١١١٢
نقدية بالبنك - عملة محلية				١١١٣
نقدية بالبنك - عملة أجنبية				١١١٤
شيكات تحت التحصيل				١١١٥
حسابات تحت التحصيل			١١٢	
المنزلاء				١١٢١
المعملاء (المستأجرين)				١١٢٢
أوراق القبض				١١٢٣
المؤن			١١٣	
مخزون المؤن				١١٣١
مخزون المشروبات				١١٣٢
مخزون مهمات و أدوات المطبخ و الطاعم				١١٣٣
مخزون مهمات الغرف				١١٣٤
مخزون قطع الغيار و مواد الصيانة				١١٣٥
مخزون مواد النظافة				١١٣٦
مخزون السوق				١١٣٧
مصروفات مدفوعة مقدما			١١٤	
إيرادات مستحقة			١١٥	
أصول ثابتة		١٢		
أراضي			١٢١	
مباني			١٢٢	
مبنى الغرف و الاستقبال				١٢٢١
مبنى المطبخ				١٢٢٢

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب الماعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
أثاث وتركيبات			١٢٣	
أثاث وتركيبات الغرف				١٢٣١
أثاث وتركيبات المطاعم				١٢٣٢
أثاث وتركيبات الأقسام الإدارية				١٢٣٣
آلات ومعدات			١٢٤	
آلات ومعدات بالغرف				١٢٤١
آلات ومعدات بالمطعم				١٢٤٢
آلات ومعدات بقسم الغسيل والكي				١٢٤٣
آلات كاتبة وحاسبة				١٢٤٤
صيني وزجاجيات			١٢٥	
صيني وزجاجيات بالمطعم				١٢٥١
صيني وزجاجيات بالأقسام والمراكز				١٢٥٢
الفخريات			١٢٦	
فضيات بالمطعم				١٢٦١
فضيات بالأقسام والمراكز الأخرى				١٢٦٢
المفروشات والسنانير والسجاد			١٢٧	
مفروشات بالغرف				١٢٧١
مفروشات بالمطعم				١٢٧٢
مفروشات بالأقسام والمراكز الأخرى				١٢٧٣
المخصصوم	٢			
مخصصوم متداولة (قصيرة الأجل)		٢١		
دائنون وأرصدة دائنة			٢١١	
دائنون (موردون)				٢١١١
أوراق السدفع				٢١١٢
مصرفيات مستحقة				٢١١٣
إيرادات مقدمة				٢١١٤

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
قروض و بنوك دائنة			٢١٢	
قروض قصيرة الأجل				٢١٢١
بنوك دائنة (محب على الكشوف)				٢١٢٢
مخصصات ثابتة (طويلة الأجل)		٢٢		
قروض و تسهيلات طويلة الأجل			٢٢١	
قروض طويلة الأجل				٢٢١١
سندات				٢٢١٢
حقوق الملكية	٣			
رأس المال		٣١		
أرباح مضافة			٣١١	
أرباح ممتازة			٣١٢	
امتيازات		٣٢		
امتيازات قانوني			٣٢١	
امتيازات عام			٣٢٢	
مخصصات		٣٣		
مخصصات إهلاك			٣٣١	
مخصصات أخرى			٣٣٢	
الأرباح		٣٤		
أرباح موزعة			٣٤١	
أرباح المأمو			٣٤٢	
المصروفات	٤			
مصرفات أقسام التشغيل		٤١		
مصرفات قسم الغرف			٤١١	
مستلزمات و مهمات الغرف				٤١١١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١١٢
قطع غيار و صيانة للغرف				٤١١٣
مطبوعات و أدوات مكتبية				٤١١٤
عمولات وكلاء شركات سياحة				٤١١٥
إهلاك أصول قسم الغرف				٤١١٦

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
مصرفونات قسم المأكولات و المشروبات (المطعم)			٤١٢	
مستلزمات و مهمات المطعم				٤١٢١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٢٢
قطع غيار و صيانة للغرف				٤١٢٣
مطبوعات و أدوات كتابية				٤١٢٤
عمولات وكلاء شركات السياحة				٤١٢٥
إهلاك أصول قسم الغرف				٤١٢٦
مصرفونات قسم التليفون			٤١٣	
تكلفة مكالمات محلية				٤١٣١
تكلفة مكالمات دولية				٤١٣٢
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٣٣
إهلاك الأصول بقسم التليفون				٤١٣٤
مصرفونات المفسلة			٤١٤	
مستلزمات سلمية للمفسلة				٤١٤١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٤٢
قطع غيار و صيانة للغرف				٤١٤٣
مطبوعات و أدوات مكتبية				٤١٤٤
إهلاك أصول قسم الغرف				٤١٤٥
مصرفونات الإدارة و أقسام الخدمات		٤٢		
أجور و مرتبات و ما في حكمها			٤٢١	
مصرفونات إدارية و عمومية			٤٢٢	
مصرفونات ضيافة و استقبال			٤٢٣	
مصرفونات سفر و اتصالات			٤٢٤	
إهلاك الأصول الثابتة			٤٢٥	

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
مصرفات قسوى التسويق والملاقات العامة		٤٣		
أجور ومرتبات وما في حكمها			٤٣١	
مطبوعات و أدوات مكتبية			٤٣٢	
إعلانات			٤٣٣	
مصرفات ضيافة واستقبال			٤٣٤	
الإيرادات	٥			
إيرادات الغرف		٥١		
إيرادات غرف مفردة			٥١١	
إيرادات غرف مزدوجة			٥١٢	
إيرادات أجنحة			٥١٣	
إيرادات المأكولات والمشروبات		٥٢		
إيراد المطعم الرئيسي			٥٢١	
إيراد مطعم			٥٢٢	
إيراد التليفون		٥٣		
إيراد مكالمات محلية			٥٣١	
إيراد مكالمات دولية			٥٣٢	
فيس			٥٣٣	
إيراد المسفحة		٥٤		
إيراد غسيل وتنظيف			٥٤١	
إيراد كسى			٥٤٢	
إيراد صباغة			٥٤٣	
إيرادات دائنة وإيرادات أخرى		٥٥		
إيراد إيرادات			٥٥١	
إيراد فساتين			٥٥٢	
إيراد أوراق مالية			٥٥٣	
إيرادات متنوعة		٥٦		

المبحث الثاني : المجموعة المستندية

تعتبر **المستندات الدليل المادي و الموضوعي** لما هو مسجل بالدفاتر و السجلات المحاسبية من عمليات تتم داخل الفندق أو بين الفندق و الغير و يمكن تقسيم المستندات بالفندق إلى نوعين رئيسيين هما :

أولاً : المستندات الداخلة :

هي المستندات التي تنشأ داخل الفندق نفسه لاثبات عمليات الإدارات و الأقسام المختلفة و يمثل بعض هذه المستندات تعليمات أو أوامر صادرة و لا تمثل مصادر للقيود و الترحيل بالدفاتر المحاسبية و لكن إرسال صورة منها الى الإدارات و الأقسام الأخرى يترتب عليه إصدار مستندات أخرى تؤدي الى قيود محاسبية و البعض الآخر من هذه المستندات يستخدم لاثبات معاملات الفندق مع الغير مثل فاتورة البيع أو أمر الشراء .

ثانياً : المستندات الخارجية :

هي المستندات التي ترد للفندق من الغير ، و تعتبر مصدراً من مصادر القيد المحاسبى سواء فيما يتعلق بشراء المؤن أو الأصول أو الحصول على بعض الخدمات أو الإيرادات .

و فيما يلي شرح لأهم هذه المستندات :

١- أنن صرف نقدية أو شيكات . (نموذج رقم ١)

٢- أنن قبض نقدية أو شيكات . (نموذج رقم ٢)

٣- أنن صرف طلبات للنزلاء . (نموذج رقم ٣)

٤- فاتورة نزلاء . (نموذج رقم ٤)

٥- كشف أجور العمال . (نموذج رقم ٥)

٦- كشف حركة الصندوق . (نموذج رقم ٦)

نموذج رقم (١)

فندق

.....

.....

أذن صرف رقم

قرش جنية

=====

التوجيه المحاسبي

ح /

المبلغ المطلوب صرفه : =====

تقديدا / شيك : _____

إلى السيد : _____

مقابل قيمة : _____

تحريرا في / / يعتمد للصرف

...

الإدارة

المرفقات : عدد ()

استلمت المبلغ الموضح بهاليه ،،،، اسم المستلم : _____

التوقيع : _____ عنوان المستلم : _____

تاريخ الاستلام : _____ بطاقة رقم عائلية : _____
شخصية

المستند من أصل فقط .

نموذج رقم (٢)

فندق

.....

.....

أذن قبض رقم

قرش جنية

=====

التوجيه المحاسبي

حـ /

استلمت من السيد /

مبلغ وقدره /

نقدا / شيك /

وذلك بقيمة /

تحريرا في / / المتلم

.....

مستند من أصل و صورة .

نموذج رقم (٣)

فندق

رقم مسلسل ()

.....

.....

أذن صرف طلبات للنزلاء

الطلوب من السيد / حجرة رقم :

مبلغ وقدره /

قيمة /

توقيع النزول تاريخ / /

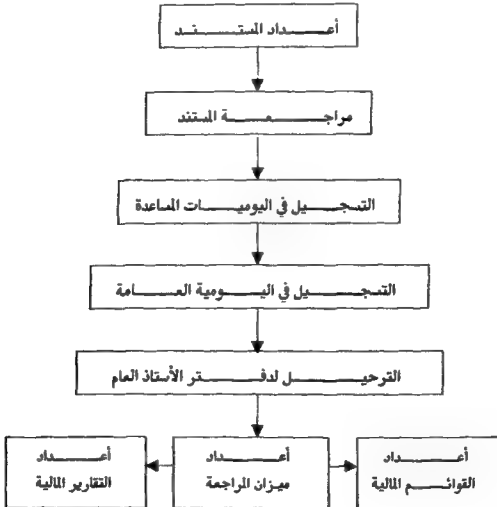
.....

مستند من أصل فقط .

الدورة المستندية :

من الأهمية بمكان ضرورة أحكام الرقابة الداخلية على كافة الأقسام و أنشطة الفندق و هذا يستلزم تصميم الدورة المستندية و المستندات ذات العلاقة بحيث لا يقوم أحد الموظفين بأداء عمله أو نشاط من أوله إلى آخره ، و ذلك من أجل حماية أصول و إيرادات الفندق من الخياع و المرققة و ما إلى ذلك .

و فيما يلي هي خطة تنظيمية توضح مراحل الدورة المستندية :



المبحث الثالث : المجموعة الدفترية

تصمم **المجموعة الدفترية** بهدف حصر العمليات والأحداث المالية الخاصة بنشاط الفندق بالإضافة إلى تحديد علاقته بالقيود وذلك من أجل قياس نتيجة نشاط الفندق من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي له ، بالإضافة إلى إمداد الإدارة بالمعلومات التي تساعد على أداء وظائفها المختلفة بكفاءة وفاعلية كما تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة .

و تتكون **المجموعة الدفترية** بصفة عامة من مجموعة من السجلات المستخدمة في تسجيل و تبويب بيانات أنشطة الفندق ، و تختلف و تتنوع السجلات و الدفاتر المستخدمة في النشاط الفندقى حسب حجم و درجة الفندق .

و تتكون **المجموعة الدفترية** من :-

- أ- **السجلات البيانية** .
- ب- **المجموعة الدفترية المحاسبية** .

أ- السجلات البيانية

تقوم إدارة الفندق بإمساك السجلات البيانية التالية :

- أولاً : **سجل النزلاء اليومي** .
- ثانياً : **سجل المشتريات** .
- ثالثاً : **سجل المرتبات والأجور والتأمينات الاجتماعية** .

و فيما يلى سنتناول بالتفصيل كل سجل من هذه السجلات و هى :

أولاً : سجل النزلاء اليومي :-

- ١- يطلق البعض على هذا السجل ما يعرف بسجل الأمن العام ، نظراً لأن الغرض منه هو حصر النزلاء القادمين للفندق و أخطار الأمن العام بهم للدواعي الأمنية ، هذا من ناحية و من ناحية أخرى حصر لإيرادات الفندقية اليومية .
- ٢- عند قدوم النزيل للفندق تقوم ادارة الفندق بتحرير استمارة أسكان له طبقاً للنموذج التالي :

فندق	حجرة رقم : ()	
شارع		
استمارة أسكان		
اسم النزيل :	الجنسية :	الحالة الاجتماعية :
المهنة :	العنوان الدائم :	
رقم البطاقة :	تاريخ القدوم :	
أو جواز السفر		
الإدارة		
تحريراً في / /		
.....		

- ٣- بموجب استمارة النزيل يتم توزيع البيانات التي تم تحريرها فيها ، في سجل النزلاء و يكون حسب النموذج التالي :

- ٤- يُحصل من النزيل مبلغ تحت الحساب كتأمين مقابل إقامته ، إلا أن بعض الفنادق لا تحصل هذا الرسم - على أن يعطى النزيل إيصال باستلام المبلغ ، و ذلك من أصل و صورة ، يعطى الأصل للعميل و الصورة تحفظ بالفندق للتقيد بموجبها في سجل الإيرادات .
- ٥- في نهاية مدة إقامة النزيل بالفندق ، يحرر له فاتورة من أصل و صورة يعطى الأصل له و الصورة تبقى بإدارة الفندق ، على أن يخصم من قيمة الفاتورة ما سبق سداده من مبالغ مقدما و باقى قيمة الفاتورة تحرر بها إيصال يعطى للأصل للنزيل و الصورة تبقى بإدارة الفندق للتقيد بموجبها بالسجلات .

ثانيا : سجل المشتريات :

تمسك إدارة الفندق سجل للمشتريات و الغرض من هذا السجل هو تحليل البيانات الواردة به و التقيد منه بالسجلات المحاسبية الأخرى و يكون هذا السجل كالتفمونيخ التالي :-

فندق :								
سجل المشتريات								
المشتري				اسم المورد	المنت			
مصاريف عمومية	النوع		الإجمالي		فاتورة		أذن استلام	
	مهمات	أطعمة			رقم	تاريخ	رقم	تاريخ

ثالثا : سجل المرتبات و الأجور و التأمينات الاجتماعية :-

تمسك إدارة الفندق سجل للمرتبات و الأجور و التأمينات الاجتماعية للعاملين بها و الغرض من

- هذا السجل ما يلي :
- ١- بيان تفصيلي للمرتبات و الأجور للعاملين بالفندق .
 - ٢- بيان بالتأمينات الاجتماعية عن العاملين بالفندق .
 - ٣- أحكام الرقابة على عنصر هام من المصروفات .

و يكون هذا السجل على النحو التالي :

مسجل الموردين والعملاء

- 22 -

ب- المجموعة الدفترية المحاسبية

تمسك الإدارة المالية بالفندق السجلات المحاسبية التالية :

- ١- دفتر يومية المقبوضات و المدفوعات .
- ٢- دفتر اليومية العامة .
- ٣- دفتر الأستاذ العام .
- ٤- دفتر الجرد .
- ٥- دفتر (بطاقة) الأصول .

و سنتناول فيما يلى كل دفتر من هذه الدفاتر بالشروح والتحليل كما يلى :

(١) دفتر يومية المقبوضات و المدفوعات :

هذا الدفتر يسميه البعض دفتر يومية الإيرادات و المصروفات و هذه التسمية لا تغير من طبيعة الدفتر ، فهو خاص بتقيد المصروفات و الإيرادات من واقع مستندات الصرف و الإيراد و يفضل أن يسجل هذا الدفتر بالشهر العقارى ، حيث أن عملية التسجيل جوازيمه و لمست وجوييه .

و يجب أن تقيد به كافة المصروفات و الإيرادات التى تقوم ادارة الفندق بأنفاقها أو تحصيلها حسب تواريخ حدوثها "أولا بأول" ، و يلاحظ أن مصروفات كل قسم تشتمل على مرتبات العاملين و التأمينات الاجتماعية الخاصة بهم و المزايا العينية المتعلقة بهم من ملابس و وجبات غذائية .
و تصميم هذه اليومية يكون على النحو التالي :

(٢) دفتر اليومية العامة :

هو دفتر قانوني و يجب أن يسجل بالشهر العقاري ، حيث أن عملية تسجيله بالشهر العقاري إلزامية طبقا للقانون ، و يقيد بهذه اليومية جميع قيود اليومية العامة .

(٣) دفتر الأستاذ العام :

يرحل إلى هذا الدفتر جميع القيود التي تم تسجيلها باليومية العامة توظنة لاعداد ميزان المراجعة و الحسابات الختامية و الميزانية .

(٤) دفتر الجرد :

هو دفتر قانوني و يجب أن يسجل بالشهر العقاري ، حيث أن عملية تسجيله بالشهر العقاري إلزامية طبقا للقانون ، و تقيد به الاصناف المختلفة الموجودة بالمخازن في نهاية العام طبقا للكشوف و محاضر الجرد السنوية .

(٥) دفتر الأصول (المطابقات) :

قد تمسك المنشأة سجل أو دفتر تقيد به الأصول التي تمتلكها و قد تمسك بطاقات بدلا منها و هذه البطاقات أو السجل يقيد به كافة البيانات الخاصة بالأصول بدءا من تاريخ دخولها الخدمة حتى تاريخ استبعادها بما فيها الإهلاك السنوي و المجمع الخاص به إلى غير ذلك من البيانات الخاصة بالأصل .

القيود :-

- ١- بالنسبة للعمليات النقدية : يتم قيد كافة العمليات النقدية في دفتر المقبوضات و المدفوعات حسب أوجهه الصرف و القبض - و في نهاية كل شهر يتم عمل قيد يومية مركزي لكافة عمليات الشهر النقدية إيرادا و مصروفا و تسجل بدفتر اليومية العامة.
- ٢- بالنسبة للعمليات غير النقدية : يتم قيد كافة العمليات النقدية في دفتر يومية العمليات غير النقدية حسب تواريخ حدوثها و في نهاية كل شهر يتم عمل قيد يومية مركزي لها و تسجل بدفتر اليومية العامة .
- ٣- يتم الترحيل شهريا من دفتر اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ العام و في نهاية العام يتم إعداد الحسابات الختامية .

المبحث الرابع : القوائم المالية

تمثل القوائم المالية جزء من عملية الإفصاح المالي و تشمل المجموعة الكاملة فيها عادة ، الميزانية أو قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في المركز المالي ، قائمة التدفقات النقدية أو قائمة مصادر الأموال و استخداماتها .

إن إعداد القوائم المالية و عرضها يقع على عاتق إدارة المنشأة و من مسؤوليتها الأساسية لذلك تهتم المنشأة بالمعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية بالرغم من قدرتها على توفير معلومات إدارية و مالية إضافية تساعدهم في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار و بصفة عامة فإن القوائم المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة بالنسبة لمركزها المالي و مستوى الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة .

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المنشأة و التغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

و فيما يلي بيان بأهم القوائم المالية بالمنشآت الفندقية :-

١- قائمة إيرادات و مصروفات قسم الغرف :-

أولا : الإيرادات (المبيعات) :

أ- **غرفة النزلاء** :- تتمثل بمبيعات الغرف في إيرادات الغرف أو الأجنحة المؤجرة و في حالة بيع الغرف بسعر يتضمن بيع الوجبات الغذائية فإنه يجب فصل مبيعات كل من الغرف و الطعام على حدة . و قد تقوم إدارة الفندق بمنح أحد النزلاء خصما فيستنزله هذا الخصم من مبيعات الغرف إما في الفاتورة قبل قيدها بالدفاتر أو بأثباتها في حساب مستقل و في الحالتين فإن قيمة مبيعات الغرف التي تظهر في القائمة تمثل صافي الإيراد بعد إجراء الخصم .

بـ- **المصالحات العامة** :- ويتضمن الإيرادات الناشئة عن تأجير المصالحات التي لا تستخدم لبيع الطعام و المشروبات و تحمل الأجور و جميع المصروفات المتعلقة بالمصالحات على حساب قسم الغرف . أما إيجار المصالحات التي تستخدم في تقديم الطعام فيدرج في قائمة الطعام و المشروبات تحت بند إيجار مصالات .

ثانيا : المصاريف :

١- **الموتبات و الأجور الخاصة بقسم الغرف .**

٢- **التأمينات الاجتماعية .**

٣- **وجبات الموظفين** و يحمل هذا الحساب بتكلفة الأطعمة و المشروبات المجانية للموظفين .

٤- **مصاريف و مهمات النظافة** الخاصة بالغرف مثل صابون الغسيل و المنظفات .

٥- **عمولة وكلاء السياحة** و يحمل بقيمة العمولة التي تستحق لوكلاء السياحة .

٦- **لوازم النزلاء** كالغازات و الزهور و صابون الوجه و ورق التواليت .

٧- **الغسيل و الكي** و يحمل بقيمة الغسيل و الكي طبقا للفواتير الواردة من مورد

هذه الخدمات و اذا تم الغسيل و الكي بالفندق تحصر تكلفة الغسيل و الكي

ثم يحدد نصيب قسم الغرف من هذه التكلفة .

٨- **البهاضات** و يحمل بالمعجز الفعلي الذي هو عبارة عن جرد البهاضات أول المدة

بالمخازن و الاستعمال + المشتريات - الجرد الفعلي آخر المدة بالمخازن و الاستعمال .

و ترى بعض الفنادق عدم انتظار الجرد لتحصيل حساباتها فتلجأ لاستخدام حساب مخصص

استهلاك البهاضات الذي تغذيه بقسط استهلاك شهري للبهاضات كما يقوم أيضا بتحصيل

حساباته بقيمة ما يطرأ على البهاضات من تلف نتيجة الاستعمال .

٩- مصاريف الطبع والأموال المكتبية الخاصة بموظفى قسم الغرف على أن يراعى عدم تحميل هذا الحساب بالألوات الكتابية المخصصة للنزلاء (حسب/لوازم النزلاء) كما لا يحمل بتكلفة فواتير النزلاء لأنها تدرج ضمن حساب المصاريف الإدارية والعمومية .

١٠- ملابس العمال بقسم الغرف وكذا تكلفة تنظيف هذه الملابس وما يجرى عليها من تمليلات .

١١- متلوعات و تثبت به أى بنود لا تندرج تحت أى من الحسابات السابقة مثل مصاريف شراء جداول مواعيد الطائرات وألوات التلف و الحزم
و يكون شكل القائمة كالآتي (قائمة رقم ١) :

قائمة إيرادات و مصروفات قسم الغرف عن المدة المتتمية في : / /

القيمة	
	مجموعات الغرف :-
	غرف النزلاء
	المصالحات العامة
	مجموع المبيعات
	مصروفات الغرف :-
	المرتبات والأجور
	التأمينات الاجتماعية
	الوجبات الغذائية للعاملين
	مجموع الأجور وملحقاتها
	مصاريف و مهمات نظافة الغرف
	لوازم النزلاء
	عمولة وكلاء السياحة
	الفسل و الكس
	البياضات
	مصاريف الطبع و الألوات الكتابية
	ملابس العمال
	متلوعات
	مجموع مصروفات قسم الغرف
	أرباح قسم الغرف

إحصائيات الغرف :-

النسبة	العدد	
%		الغرف المشغولة و الخالية :-
%		غرف مؤجرة للنزلاء
%		غرف مجانية
%		غرف خالصة
%		غرف تحت الأعداد
%		غرف مخصصة لاستعمال الفندق
% ١٠٠		

أ- متوسط الإيجار اليومي للغرفة

ب- متوسط الإيراد اليومي لكل نزيل

ج- متوسط إقامة النزيل

ثانيا : قائمة إيرادات ومصروفات الطعام والمشروبات :-

نعالج هذين القسمين معا نظرا لوجود إيرادات ومصروفات مشتركة بينهما كإيراد الصالات العامة التي تؤجر لإقامة المآدب والمشروبات وكذا مصاريف الفسيل و الكي و الموسيقى و الحفلات و يتم توزيع المصروفات المشتركة على أساس نسب معينة يحددها الفندق و يجب أن تراجع هذه النسب دوريا خاصة عند وجود تغيرات في حجم النشاط و القائمة التالية تصور نتيجة نشاط كل من قسم الطعام و قسم المشروبات على حدة وكذا نتيجة نشاطهما معا .

قائمة رقم (٢):

قائمة الدخل القسم المطعم والمشروبات عن الفترة المنتهية في / /		
المجموع	المشروبات	الطعم
		<p>مبيعات الطعام والمشروبات بعد استئصال الخصومات</p> <p><u>تكلفة المبيعات</u></p> <p>تكلفة الطعام والمشروبات المستهلكة</p> <p>تخصم منها : تكلفة وجبات الموظفين</p> <p>صافي تكلفة المبيعات</p> <p>مجمل ربح المبيعات</p> <p><u>الإيرادات الأخرى :-</u></p> <p>إيجار الصالات العامة (التي تقدم فيها الأطعمة والمشروبات)</p> <p>رسم دخول</p> <p>إيرادات متنوعة</p> <p>إجمالي الربح</p> <p><u>المصاريف :-</u></p> <p>المرتبات والأجور</p> <p>التأمينات الاجتماعية</p> <p>الوجبات الغذائية للعاملين</p> <p>مجمل الأجور وملحقاتها</p> <p>العيني والزجاج والفضيات</p> <p>مهمات البهار</p> <p>زخرفة صالات الطعام والبار</p> <p>الموقود</p> <p>قوائم الطعام والمشروبات</p> <p>الموسيقى وبرامج الترفيهية</p> <p>مهمات السورق</p> <p>أواني وأدوات المطبخ</p> <p>مهمات النظافة</p> <p>لوازم المنزل</p> <p>الفصيل والكس</p> <p>البضائيات</p> <p>الأدوات الكتابية والطبوعات</p> <p>ملاصم الأعمال</p> <p>مقتنوعات</p>
		مجمل المصروفات
		أرباح قسم الطعام والمشروبات

أولاً :- إيرادات قسم الطعام والمشروبات:

- ١- مبيعات الطعام والمشروبات : بعد استئزال ما قد يمنح من خصم أو مسموحات ويمكن تصنيف المبيعات إلى صالات الطعام ، مبيعات خدمة الغرف ، مبيعات الحفلات . ولا تدرج قيمة وجبات الموظفين ضمن المبيعات بل يجب خصمها من التكلفة و تحميلها على الأقسام المختلفة في حساب "الوجبات الغذائية للعاملين" .
- ٢- الإيرادات الأخرى : مثل إيجار الصالات العامة (التي تقدم فيها الأطعمة والمشروبات) ، رسم دخول (بعد خصم الضرائب المستحقة) وإيرادات متنوعة .

ثانياً : تكلفة المبيعات :-

و تمثل تكلفة الطعام والمشروبات المستهلكة - مبيعات الدهن والمظام - تكلفة الوجبات الغذائية الخاصة بالموظفين .

ثالثاً : المعاريف :-

- ١- المرتبات والأجور والتأمينات الاجتماعية ووجبات العاملين الخاصة بالنقسم .
- ٢- الصيني والزجاج والفخاريات و يدرج به تكلفة ما يستخدم في قسم الطعام والمشروبات من هذه المهمات .
- ٣- مهمات البار مثل الخلطات وأدوات الخلط والمصارات و فتاحات الزجاجات .
- ٤- تزيين صالات الطعام والبار كالفازات وزهور الزينة والأعلام الموجودة بصالات الطعام والبار
- ٥- السقود المستخدم في الطابخ .
- ٦- قوائم الطعام والمشروبات يمثل تكلفة شراء أو طبع قوائم الطعام والمشروبات .
- ٧- الموسيقى وبرامج التسلية تكلفة الفرق الموسيقية والبرامج الترفيهية و تكلفة المستخدم من أشرطة التسجيل والاسطوانات .
- ٨- مهمات الورق كالنوط الورقية والمحون الورقية .
- ٩- أدوات وأموال المطابخ المستخدمة مثل الحلل والسكاكين .
- ١٠- مهمات النظافة ، لوازم النظاء ، الغسيل والكى ، البهايات ، الأدوات الكتابية .
- ١١- متلوعات .

ثالثاً : قائمة إيرادات و مصروفات قسم التليفون (قائمة رقم ٣) :

يعد قسم التليفونات من الأقسام الإنتاجية في الفندق و تنحصر إيرادات هذا القسم في قيمة المكالمات المحلية على حساب النزلاء و العمولة التي تضاف إليها و تنحصر مصروفاته في تكلفة المكالمات (الفواتير) و أجور موظفي القسم و الأدوات الكتابية .

قائمة إيرادات و مصروفات قسم التليفونات عن المدة (أو السنة) المنتهية في / /

		إجمالي الإيرادات :-
		مكالمات محلية
		مكالمات خارجية
		عمولة على المكالمات
	صافي الإيرادات	ي طرح : خصومات و مسموحات
		تكلفة المكالمات :-
		الاشتراكات النورية
		مكالمات محلية
		مكالمات خارجية
		إيجار الأجهزة
	صافي تكلفة المكالمات	ي خصم : مكالمات الإدارة
		مجموع الربح
		المصاريف :-
		المرتبات و الأجور
		التأمينات الاجتماعية
		الوجبات الغذائية للعاملين
	مجموع الأجور و ملحقاتها	المصروفات الأخرى (الأدوات الكتابية / إصلاح الأثاث/التلفون/متنوعات)
		مجموع المصروفات
		أرباح أو خسارة القسم

١- **الإيرادات:** تتمثل في المكالمات المحلية و الخارجية التي يطلبها عملاء الفندق و كذلك العمولة التي يضعها الفندق نظير أداء هذه الخدمات و يستنزّل من الإيرادات قيمة الخصم و المسموحات .

٢- **تكلفة المكالمة:** و تتمثل فواتير التليفونات و أى مصروفات خاصة بمهمات لوحة خطوط التليفونات و إيجار آلات التليفونات بغرف النزلاء و يخص منها مكالمات الإدارة التي تقيد في حساب مصاريف التليفونات و التلغراف ضمن المصاريف الإدارية و العمومية .

كما أن تكاليف الاتصالات التليفونية الداخلية بين أقسام الفندق لا تدرج هنا بل تدرج ضمن مصاريف إدارية عمومية .

٣- **مصاريف القسم :** و تتمثل في مرتبات و أجور العاملين بالقسم و ملحقاتها و أى مصروفات خاصة بالتليفونات كتغيير الأماكن و كذا مصاريف الأدوات الكتابية و الطبوعات .

وابعا : قائمة إيرادات و مصروفات الأقسام الإنتاجية الأخرى عن المدة المنتهية في / /

المجموع	محل بيع المجاير و الحلوى و الصحف	مالون الحلاقة و التجميل	حمام السباحة	مغسلة النزلاء	
					الإيرادات : إجمالي الإيرادات يطرح : الخصم و المسموحات
					صافي الإيراد : المصروفات : المرتبات و الأجور تأمينات اجتماعية الوجبات الغذائية للعاملين
					مجموع الأجور و ملحقاتها الطبوعات و الأدوات الكتابية مهمات القسم رسوم تفتيش و رخص مهمات النظافة ملازم العمال متنوعة
					مجموع المصروفات

و تتمثل الإيرادات في :

- ١- إيرادات المفلة : غسيل وكي وتنظيف كيماوى ورفسى ملابس .
- ٢- إيرادات حمام السباحة : إيجار الكبائن ، رسم الدخول ، متنوعات .
- ٣- إيرادات صالون الحلاقة و التجميل : تصفيف الشعر ، مانيكير و باديكير ، مبيعات و مهمات الحلاقة و التجميل ، متنوعة .
- ٤- مبيعات محل بيع السجاير و الحلوى و الصحف .

و تتمثل المصروفات في :-

الأجور و ملحقاتها لكل قسم و الأنوات الكتابية و مهمات القسم (كشاعات الملابس و الكيماويات المستخدمة في عمليات التنظيف و مسحيق التبييض و هكذا بالنسبة لكل قسم) .

خامسا : قائمة الإيرادات الأخرى من غير أقسام الفندق الإنتاجية (قائمة رقم ٥)

و تتمثل الإيرادات في : إيجار المحلات و الإيرادات المتنوعة و تكون على الصورة الآتية :-

قائمة الإيرادات الأخرى عن المدة المنتهية في / /

		إيجار المحلات
		مكتاتب
		محلات بيع الزهور
		الميسدليات
		محلات بيع المجوهرات
		محلات بيع التحف الأثرية
		إيرادات متنوعة
		خدم مكاتب
		فوائد دائنة
		تحصيل ديون سبق إصدارها
		مخترعة
		مجموع الإيرادات الأخرى

قوائم تحليل المصروفات :

قائمة رقم (٨) مصاريف الإدارة والمياه والقوى المحركة	قائمة رقم (٧) مصاريف الدعاية والإعلان عن الخدمة المنتجة في / /	قائمة رقم (٦) المصاريف الإدارية والمعمومية عن المدة / /
المرتبات والأجور وملحقاتها وقسود مهماته أجوات كهربائية أنواره تيار كهربائي رسوم وخصم أنوات كتابية ومطبوعات تليفون وتلغراف ملابس العمال مقتنوعة	المرتبات والأجور وملحقاتها جرائد ومجلات إعلانات بالمصحف إعلانات بالطرق إعلانات بالبريد المباشر علامات مضيئة ولافتات إعلانات بالراديو والتليفزيون أنوات كتابية ومطبوعات بريد ودمغة- تليفون وتلغراف مصاريف السفر والانتقالات ملابس العمال ضيافة وإكراميات مقتنوعة	المرتبات والأجور التأمينات الاجتماعية وجبات الموظفين أتعاب ومصاريف مراقبة الحسابات والاستشارات الديون المعمومة التأمين (ما عدا التأمين على العمالين والتأمين ضد الحريق) الرسوم والخصم الأنوات الكتابية والمطبوعات البريد والدمغة التليفون والتلغراف مصاريف وعمولة البنك مصاريف السفر والانتقالات ملابس العمال ضيافة وإكراميات مقتنوعة

قائمة رقم (٩) مصاريف الصيانة والإصلاح عن المدة / /	قائمة رقم (١٠) المصروفات التمويلية عن المدة المنتجة في / /
المرتبات والأجور وملحقاتها بمصاريف وخصم صيانة وإصلاح مبان صيانة وإصلاح التجهيزات الآلية والكهربائية (تكييف الهواء- التلجالات- أجهزة التليفزيون- آلات ومعدات الغاسل- المصاعد) صيانة وإصلاح الأثاثات والفروشات صيانة وإصلاح الحدائق صيانة وإصلاح حمام السباحة ملابس العمال مقتنوعة	استهلاك المباني استهلاك الآلات والمعدات استهلاك الأثاثات استهلاك المفروشات استهلاك وسائل النقل استهلاك الأنوات والمهمات قوائمه تأمين ضد الحريق ضرائب عقارية ضرائب الدخل

و يلي ذلك إعداد الميزانية العمومية للفندق ككل .

و يمكن إعداد الحسابات الختامية في صورة قوائم كالآتي :

يتم تصوير قائمة الإيرادات و المصروفات بحيث تبين نتيجة نشاط القطاعات المختلفة التي تساهم في تحقيق أرباح الفندق و ترفق بها عدة قوائم تحليلية (لبيان الإيرادات و المصروفات الخاصة بكل قسم) و كذلك قوائم تحليلية لتحليل المصروفات العامة للفندق (غير المباشرة كالكهرباء) .

قائمة الإيرادات و المصروفات عن المدة المحتمية في / /

الربح أو الخسارة	الجملة	التكاليف			المجموعات	البيانات
		المصروفات الأخرى	الأجور و مأجوتها	تكاليف البيانات		
						إيرادات و مصروفات الأقسام الإنتاجية و الإيرادات الأخرى السفر قائمة تحليلية رقم (١) الطعام قائمة تحليلية رقم (٢) المشروبات قائمة تحليلية رقم (٢) التليفون قائمة تحليلية رقم (٣) الأقسام الإنتاجية الأخرى قائمة تحليلية رقم (٤) الإيرادات الأخرى قائمة تحليلية رقم (٥) مجموع الإيرادات و المصروفات و مجمل دخل العمليات و يستنزل من ذلك :
						المصاريف الإدارية و العمومية قائمة رقم (٦) مصاريف الدعاية و الإعلان قائمة رقم (٧) الإئارة و المياه و القوى المحركة قائمة رقم (٨) الصيانة و الإصلاح قائمة رقم (٩) مجمل ربح التشغيل يستنزل : المصروفات التحويلية الجارية (قائمة ١٠) الربح مثل الاستهلاك و دخل الضرائب يستنزل : الاستهلاك صافي الربح قبل ضرائب الدخل يستنزل : ضريبة الدخل صافي ربح أو خسارة

الحسابات الختامية :

في نهاية السنة يتم إعداد الحسابات الختامية لإجمالي أنشطة الفندق حيث يتم التويات الجردية ، و تعد قائمتان للدخل إحداهما توضح ملخص للعمليات التي تمت خلال السنة بالنسبة للأقسام الإنتاجية المختلفة و الثانية تمثل قائمة عامة للدخل توضح بها :

صافي المبيعات لكل قسم ، و تكلفة المبيعات ، و المصروفات المباشرة ، و المصروفات غير المباشرة ، و صافي الربح أو الخسارة .

و يتم التفريق بين الربح العادي و الربح الشامل ، حيث يقصد بالربح العادي الناتج عن عمليات التجارة لأنشطة الفندق الرئيسية أما الأرباح الغير العادية سواء كانت إيرادات أو مصروفات يتم معالجتها بعد الوصول للربح العادي حتى نصل للربح الشامل .

و في مصر أسهمت قوانين الضرائب و التعديلات التي طرأت عليها بإصدار القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، و القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، و القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ و الخاص بشركات قطاع الأعمال العام كمرحلة على طريق الخصخصة للقطاع العام ، و القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بشأن سوق رأس المال ، و القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات و حوافز الاستثمار .

أسهمت تلك القوانين في التأكيد على ضرورة الإفصاح في التقارير و القوائم المالية لمواجهة مستخدمي تلك التقارير من معلومات عن النشاط السياحي و الفندقى لأخذ قرارات الاستثمار و غيرها .

و فيما يلي نموذج للقائمة المفضل التي تعد في نهاية السنة :-

فندق

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ /

٪			الإيرادات
		xxxx	قسم استغلال الغرف
		xxxx	قسم الطعام والمشروبات
		xxxx	قسم التليفون والتليكس والفاكس
		xxxx	قسم المفضلة
		xxxx	قسم الجراج وموقف الانتظار
	xxxx		إيرادات أخرى
			التكاليف والمصروفات
		xxxx	الطعام والمشروبات
		xxxx	التليفون
		xxxx	أخرى
		xxxx	الأجور والمزايا العينية
	xxxx	xxxx	المصروفات الغير مباشرة الأخرى
	xxxx		إجمالي المصروفات
	xxxx		صافي الربح قبل الضرائب
	xxxx		+ إيرادات غير عادية
	xxxx		- مصروفات غير عادية
	xxxx		صافي الربح الشامل قبل الضرائب
	(xxxx)		- الضرائب
	xxxx		صافي الربح الشامل بعد الضرائب

يظهر النموذج الثاني بقائمة الدخل كما يلي :-

فندق					
قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ /					
البيان	البيانات صافي	البيانات تكلفة	مصرفات مباشرة	مصرفات غير مباشرة	أو الخسارة صافي الربح
قسم الفندق	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم الطعام والمشروبات	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم التليفون	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم المغسلة	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم الجراج	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
أقسام أخرى	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
إجمالي إيرادات الأقسام	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
إيرادات أخرى					xxxx
مجموع الربح					xxxx
يخصم من الأرباح					
المصاريف الإدارية العادية			xxxx	xxxx	
الإعلان			xxxx	xxxx	
القوة المحركة والإضاءة			xxxx	xxxx	
الصيانة وقطع الغيار			xxxx	xxxx	
إجمالي ما يخصم من الأرباح					(xxxx)
صافي الربح قبل الضرائب					xxx
- ضرائب الدخل					(xxx)
صافي الأرباح بعد الضرائب	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

الميزانية العمومية :

تشمل الميزانية كل الحسابات في دفتر الأستاذ العام التي ما زال لها أرصدة مدينة أو دائنة بعد عمل التسويات الجردية وإقفال الحسابات . ويمكن وصف الميزانية إنها قائمة المركز المالي أو قائمة استثمار بمعنى إنها تشتمل على عرض وتحليل لمصادر الأموال واستخدامات هذه المصادر وكلا من الميزانية والمركز المالي تصوران المركز المالي للفندق في تاريخ معين . ولا تختلف الميزانية بالفنادق عن الميزانية لأي نشاط آخر .

و نورد فيما يلي : نموذج لميزانية أحد الفنادق كما اقترحتة لجنة المعايير والمصطلحات المحاسبية المنبثقة من جمعية المحاسبين القانونيين ، حيث يتم ترتيب الأصول وفقاً لدرجة سيولتها أي سهولة تحويلها لنقدية تبدأ بالأصول النقدية وتندرج حتى تصل إلى الأصول الثابتة ومعنى الأصول ما تمتلكه المنشأة السياحية أو الفندقية ومالها قبل الغير في أية صورة كحسابات المدينين .

وتنقسم الأصول إلى أصول متداولة ، وهي عبارة عن النقدية بالمصنوق والبنك ، والممتلكات التي حصل عليها الفندق بقصد التشغيل والتجارة مثل الخامات الرئيسية والبضاعة بالخازن ، والمضروب ، وكذلك المبالغ التي للمنشأة على الغير مثل الدينون ، وأوراق القبض . كما تنقسم الأصول إلى أصول ثابتة وهي عبارة عن الممتلكات الخاصة بالفندق والتي تستخدم في تحقيق الإيرادات/ كالمباني والأثاث وأبواب المطبخ ... الخ .

ويتم إهلاك واستنفاد هذه الأصول طبقاً للقواعد والطرق المتبعة لكل أصل وهناك أصول وهمية أخرى كالتأمينات التي للفندق طرف الغير والرصيد المدين لحساب الأرباح والخسائر والمصروفات الإيرادية المؤجلة والإيرادات المستحقة .

أما جانب الخصوم في ميزانية الفنادق فيتم تبويبه على أساس خصوم متداولة طويلة الأجل وحقوق الملكية . ويقصد بكلمة خصوم الالتزامات التي على المنشأة الفندقية للغير . وتشمل الخصوم المتداولة الالتزامات قصيرة الأجل وهي المستحقة السداد خلال أقل من سنة ، كأوراق الدفع ، ومستحقات شركات التأمين ، ومستحقات مصلحة الضرائب ، والموردون والمصروفات المستحقة . كما تشمل الالتزامات طويلة الأجل على القروض المستحقة السداد بعد فترة أكبر من سنة ، كذلك القروض كمقود الإيجار المستحقة . أما حقوق الملكية فتشمل رأس المال في المشروع الفردي ، والأسهم في شركات المساهمة بالإضافة إلى الأرباح والاحتياطيات والفائض غير الموزع .

و فيما يلي نموذج للميزانية بأحد الفنادق :

فندق				
الميزانية العمومية في / /				
خصوم			أصول	
خصوم متداولة (قصيرة الأجل)			أصول متداولة	
أوراق دفع	xx		نقدية بالخرزينة	xx
دائنون (موردون)	xx		نقدية بالبنك	xx
بنك سحب على الكشوف	xx		استثمارات نقدية مؤقتة	xx
مصرفات مستحقة	xx		حسابات جاري النزلاء و العملاء	x
إيرادات مقدمة	xx		x (-) مخصص ديون	
مجموع الخصوم المتداولة		xx	مشكوك في تحصيلها	
خصوم ثابتة (طويلة الأجل)				xx
قروض طويلة الأجل	xx		مخزون (مؤن-مشروبات-عام)	xx
سندات	xx		مصرفات مدفوعة مقدما	xx
مجموع الخصوم الثابتة		xx	إيرادات مستحقة	xx
حقوق الملكية			مجموع الأصول المتداولة	xx
رأس المال	xx		أصول ثابتة	
أرباح متحجزة	xx		أصول ثابتة فندقية	
احتياطيات	xx		أثاث مائدة	x
مجموع حقوق الملكية		xx	صنعي و بلور	x
			أغطية و مفروشات	x
			ديكورات و زخرفة	x
				xx
			أصول ثابتة تقليدية	
			أثاثات	x
			سيارات	x
			آلات و معدات	x
			مباني	x
			أراضى	x
				xx
			ناقصا : مجمع الإهلاك	(xx)
			مجموع الأصول الثابتة	xx
مجموع الخصوم و حقوق الملكية		xx	مجموع الأصول	xx

التقرير الإحصائي اليومي

وهي التقارير التي توضح لإدارة الفندق المؤشرات اليومية لحركة الإيرادات

والمصروفات وأهمها :-

١- إحصائية الغرف والأسرة :

وتتضمن بيان بالغرف المشغولة والغير مشغولة وتحت الإصلاح ونسبة الأضغال مقارنة بالخططة وذلك عن اليوم وفي نفس اليوم من العام السابق وفي اليوم نفسه الشهر الحالي وحتى اليوم من العام السابق نموذج (١) .

٢- إحصائيات الوجبات :

وتوضح عدد الوجبات والإفطار والغذاء والعشاء والأكرات والمشروبات عن اليوم وفي اليوم من العام السابق وحتى اليوم من الشهر والمسام السابق نموذج (٢) .

٣- إحصائيات أخرى يومية :

وتشمل إحصائية النزلاء وإحصائية العاملين وعدد الوجبات المقدمة للعاملين نموذج (٣) .
والبينات التي يتضمنها التقرير اليومي المالي والإحصائي إنما يوضح لإدارة الفندق المؤشرات اليومية لحركة الإيرادات والمصروفات وبعض البيانات المالية ويتم إعداد حسابات ختامية شهرية بعد إضافة أرصدة المخازن في بداية ونهاية الفترة وكذلك أجور العاملين .

إحصائية الغرف و الأسرة Statistics of Rooms & Beds نموذج (١)

ما يقبلها من أسرة Beds				الغرف Rooms				ملاحظات
حتى اليوم من اليوم السابق Up to date per Y.	حتى اليوم الغرفة الحالي Up to Date	اليوم من اليوم السابق Same Day last Y.	اليوم Today	حتى اليوم من اليوم السابق Up to date per Y.	حتى اليوم الغرفة الحالي Up to Date	اليوم من اليوم السابق Same Day last Y.	اليوم Today	
								الغرف المشغولة Occupied Out of order
								الغرف تحت الإصلاح Out of order
								غرف إعمال الإجراء Out of order
								Management use
								الغرف تحت تجديد Closed for renewal
								إجمالي الغرف Total Available
								نسبة الإكثار Occupancy Rate
								معدل التكلفة Budge. Accup. rate

نموذج (٢)

طباقات أخرى Others	مقهى Juices	قهوة Coffee	شاي Tea	الكارت A la carte	مساء Dinner	غداء Lunch	إفطار Breakf.	إجمالي الوجبات Meals Static
								اليوم Today
								حتى اليوم Up to Date
								حتى اليوم من اليوم السابق

نموذج (٣)

إحصائية العاملين Staff statistics

عدد العاملين الدائمين	Perman. Staff	عدد الزائرين (مكون محدود)	Limited contract staff	عدد الزائرين الأكثر (الزمنية)	Extra
المجموع	Total				
التكلفة الفعلية للوجبات	Actual meals cost				
متوسط تكلفة العامل	(average) cost per worker				
		عدد الوجبات القيمة للعاملين			
حتى اليوم	No. of meals for staff				
	Breakfast				
	Lunch				
	Dinner				
	Coffee				

إحصائية النزلاء Guests statistics

حتى اليوم من	حتى اليوم	اليوم	سجل
العام السابق	الشهر الحالي		
Up to date	Up to date	Today	
last year			
			No. of guests
			عدد النزلاء
			نسبة المجموعات
			نسبة الأفراد
			Individuals percentage
			متوسط الإيرادات اليومي للغرفة
			Average daily room revenue
			متوسط الإيرادات اليومي للنزيل
			Average daily income per guest

مدير الفندق

Manager

المسؤول المالي

Fin. controller

الفصل الثانى : التنظيم المحاسبى للتكاليف

التنظيم المحاسبي التكاليفي

—

يمثل نظام التكاليف ركنا أساسيا في نظام المعلومات للنشاط الفندقى ، حيث يعتبر الوسيلة الأساسية لتوفير المعلومات الدعمة لعملية اتخاذ القرارات و ذلك من خلال توفير المعلومات التكاليفية عن عناصر المصروفات في الفندق و عرض بدائل النماذج و الأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات .

و نظرا لأختلاف طبيعة نظام التكاليف في النشاط الفندقى عنه في الأنشطة الأخرى ، فإن الأمر يستلزم التعرض لاعتبارات تصميم نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية لاستخلاص الأسس التى يتطلبها توفير المعلومات التكاليفية و إعداد التقارير اللازمة عن النشاط الفندقى .

يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى :

- ١- قياس تكاليف الإنتاج و الخدمات و الأنشطة المختلفة الأخرى في الوحدات الاقتصادية بهدف الوصول إلى تكلفة الوحدة المنتجة سواء أكانت هذه الوحدات تمثل سلع أو خدمات .
- ٢- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرقابة و ذلك بإمدادها بالبيانات و المعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكنها من التعرف على مراكز الإسراف و عدم الكفاية في الوحدة الاقتصادية .
- ٣- مساعدة الإدارة في رسم سياسة الإنتاج و التشغيل و السياسة العامة للوحدة في صورة خطة عمل و كذا إعداد الأجهزة الرقابية و التخطيطية خارج الوحدة الاقتصادية بالبيانات و المعلومات الضرورية التى تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة .

المبحث الأول : مقومات نظام محاسبة التكاليف

تتمثل مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية فيما يلي :

(١) - تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها :

يقصد بدليل مراكز التكلفة في المنشآت الفندقية ، المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالغرف والإقامة أو الأطعمة والمشروبات أو الغسيل والكس أو التليفون والتلكس... الخ، ويكون إطار المسؤولية عنها محددا واضح المعالم ويشرف عليها موظف مسئول .

و ترجع أهمية تحديد مراكز التكلفة في النشاط الفندقى إلى ما يلى :

أ- اتخاذها كأساس لربط التكاليف ، حيث أن مراكز التكلفة في النشاط الفندقى تمثل مراكز نشاط مميزة مما يساعد على التعرف على احتياجاتها من التكاليف ومبالغ وأنواع البنود بصفة محددة وبالتالى تحقيق عدالة التحميل .

ب- تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة ، حيث أن تحديد مجال صغير نسبيا لكل مسئول يمكنه من تشديد رقابته على عناصر تكاليفه وذلك بمقابلة الأداء الفعلى بالأداء المخطط لتلك المراكز ، حيث يتمثل الإنتاج فيما تقدمه هذه المراكز من خدمات ، أما استخدام الموارد المتاحة لهذه المراكز فيقاس بتكلفة هذه الخدمات ، مما يؤدي إلى رفع مستوى الكفاية وتحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة .

ج- إمكانية تحديد نتيجة مزاولة النشاط في كل مركز تكلفة على حدة ومدى كفاءة تلك المراكز في مزاولة نشاطها بأقل تكلفة ممكنة مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات المربحة ودراسة العمليات المكلفة واتخاذ القرارات المناسبة لها .

و تنقسم مراكز التكلفة في النشاط الفندقى الى :-

أ- مراكز تكاليف وظيفية : وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في الفنادق ، والتي لها اتصال مباشر بالنزلاء وغيرهم من العملاء ومنها قسم الغرف والإقامة والطعم والغسل ... الخ .

ب- **مراكز تكاليف مساعدة** : وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في الفنادق والتي ليس لها اتصال مباشر بالنزلاء ولكنها تعمل على معاونة الأقسام المساعدة في القيام بالأنشطة الفندقية ومنها قسم الحلاقة والتجميل وقسم حمام السباحة وقسم المحلات التجارية وقسم الترفيه ... الخ .

ج- **مراكز تكاليف عامة** : وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في الفندق ومنها قسم الحسابات وقسم شئون الأفراد وقسم العلاقات العامة وقسم المشتريات وقسم الميانة وقسم التسويق ... الخ .

د- **مراكز تكاليف حكمية** : وتنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة والتي لا يمكن نسبتها إلى مراكز تكاليف معينة ، وخلق هذه المراكز الحكمية يبقى الفندق مشقة توزيع كل مصروف منها على حدة على مراكز النشاط الفندقى ويكفى أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز .

(٢) - تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها :

تهدف الوحدات الاقتصادية إلى إنتاج السلع وتقديم الخدمات باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع والخدمات الاقتصادية وتعتبر وحدة التكلفة هي المقياس الذى يتم على أساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة .

فوحدة التكلفة هي الوحدة التى يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة إنتاج سلع أو خدمات معينة ، فالتكاليف لا تحدد إلا إذا كان هناك الشيء الذى تحدد تكاليفه وهذا الشيء هو وحدة التكلفة .

و يلزم توافر الشروط التالية عند تحديد وحدات التكلفة :-

أ- **الارتباط بتكاليف النشاط** ، بمعنى توافر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط الذى يتسبب في حدوث التكلفة وبصورة تجزم بأن أهم العوامل التى تؤثر في مقدار هذه التكاليف هو التقلبات أو التغيرات في حجم النشاط على أساس المقياس المختار وتمثل المقاييس العامة في ساعات العمل الإنساني أو ساعات العمل الآلي أو عدد النزلاء أو عدد العملاء ... الخ .

ب- **الارتباط بحجم النشاط** ، بمعنى أن تظهر التغيرات التي تحدث في حجم مخرجات النشاط فقط ، فالأجور لا تعتبر وحدة تكلفة لأنها ترتبط بعوامل أخرى غير حجم النشاط كالتغير في معدلات الأجور .

ج- **أن تكون قابلة للقياس الكمي** ، بمعنى أن تكون قابلة للقياس باستخدام وحدات القياس الكمية (كساعات دوران الآلة) للتعبير عن وحدة النشاط و ليس في صورة وصفية لا مكان فرض الرقابة عليها بدرجة مناسبة .

د- **أن تكون سهلة و واضحة المعالم** ، بمعنى أن تكون قابلة للفهم بطريقة سهلة ، كما يجب ألا يترتب على استخدامها أى أعباء أو نفقات إضافية للوحدة ، و أن يسهل الصاق عناصر التكاليف بها ، و كما يجب أن تكون وحدات التكلفة واضحة المعالم معبرا عنها بوحدات لها معنى بالنسبة لمستخدميها .

هـ- **أن تكون متجانسة** ، بمعنى تجانس وحدات القياس داخل مركز النشاط الواحد ، حتى يمكن الوصول إلى تكلفة وحدة لها مغزى ، حيث أن ربط المدخلات بالمخرجات يعتمد بدرجة كبيرة على تجانس هذه الوحدات .

(٣) تحديد عناصر التكاليف و وضع دليل لحسابات التكاليف :

عناصر التكلفة هي تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية فالتكاليف هي تضحية اختيارية مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة .

و بالتالي فانه يشترط في **العنصر لكي يكون تكلفة أمراً هاماً** :

أ- **واقعية الاستفادة** ، أى الاستخدام الفعلي في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمات .

ب- **معيارية الاستخدام** ، أى أن الكمية المستخدمة من العنصر تكون محددة طبقاً للمقررات المعتمدة و المواصفات المحددة .

و يساعد وضع دليل **للعناصر التكلفة** على تحقيق الأغراض الآتية :

أ- توفير الوقت و الجهد في الترحيل و الترصيد و القيد بالمستندات .

ب- سرعة التعرف على الحسابات خاصة لأغراض الإثبات و المراجعة و كذا إمكانية تبويب العمليات و الأنشطة تأسيساً على ترميز الحسابات الدالة عليها .

ج- سهولة إدخال نظم الحسابات الإلكترونية في المنشأة .

(٤) تحديد طريقة القياس و أساس التحميل :

تتمثل طرق قياس التكاليف في طريقتي تكاليف المراحل و تكاليف الأوامر :

أ- **طريقة تكاليف المراحل** : تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التي يتم الإنتاج فيها على مراحل متسلسلة و متتابعة ، على أن يمر الإنتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الأخيرة في شكله التام النهائي المد للبيع ، كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التي تقدم عدد محدود من الخدمات ، يؤدي كل منها في مركز مستقل ، حيث يمكن حصر التكاليف المختلفة في مراكز إنتاج الخدمات الأصلية بالإضافة إلى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الأخرى ، و بقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة يمكن الحصول على متوسط وحدة الخدمة الإياه في كل مركز من مراكز النشاط الخدمي . و تتميز طريقة تكاليف المراحل بالبساطة و السهولة من الناحية العملية بشرط أن يكون هنالك تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز .

ب- **طريقة تكاليف الأوامر** : تتبع تكاليف الأوامر في الوحدات المتعددة المنتجات غير النمطية و التي تعتمد على حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفاتها ، و غالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة ، و يتم قياس تكلفة كل أمر عن طريق تخصيص عناصر التكاليف على الأوامر المنتجة .

(٥) تحديد فترة تكاليف :

فترة التكاليف هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف لاعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الأعمال و قد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية و قد ترتبط بطول دورة الإنتاج أو الخدمات ، و يرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها احتياجات إدارة المنشأة من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و اتخاذ القرارات و طبيعة العمليات الإنتاجية أو الخدمية .

و القاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف هي أنه كلما قصرت تلك الفترة كلما ارتفعت أهمية البيانات لإدارة المنشأة ، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ و اكتشاف الانحرافات أولا بأول و قبل تراكمها و تحليل مسبباتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتلافئها مستقبلا .

أهداف محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف عند استخدامها في المنشآت الفندقية إلى تحقيق العديد من الأهداف نوجزها فيما يلي :

أ- **تحديد تكلفة النشاط الفندقى** ، وذلك من خلال تحديد تكلفة الأقسام المختلفة و تحديد تكلفة الأنشطة و الخدمات التى يؤديها الفندق .

ب- **الرقابة و ضبط عناصر التكاليف** ، وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة النشاط الفندقى بالأرقام المخططة لها .

ج- **ترشيح القرارات الإدارية** ، وذلك بتوفير البيانات و المعلومات اللازمة و التى تحتاجها إدارة الفندق للقيام بوظائف التخطيط و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات .

خصائص النشاط الفندقى :

هناك مجموعة من الخصائص الميزة للنشاط الفندقى و التى تترك آثارها على تكاليف الفندق فتجعل لها خصائص مميزة ، و من أهم هذه الخصائص ما يلى :

أ- معظم تكاليف النشاط الفندقى من التكاليف الثابتة ، فقيمة التكاليف الثابتة فى الفنادق مرتفعة نسبياً كالمرتبات و الأجور و التجهيزات و المباني .

ب- تغيير حجم النشاط الفندقى ، نظراً لموسمية النشاط الفندقى فهناك تقلب فى حجم العمليات و حجم النشاط سواء على مدار أيام الشهر أو على مدار فترة المحاسبة .

ج- القدرة على التنبؤ ، إمكانية التنبؤ بالتكاليف سهلة نسبياً فى النشاط الفندقى ، فالفندق يمكنه التنبؤ مستقبلاً بفترات ارتفاع مستوى النشاط ، حيث أن النشاط يرتبط عادة بمواسم معينة و أسباب معينة كالإجازات الصيفية و عطلات نهاية الأسبوع و مواسم السياحة .

المبحث الثاني : الإطار العام لحاسبة التكاليف

القواعد التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف :

تتمثل القواعد و المبادئ التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في المنشأة فيما يلي :-

١- **الاستحواذ على عناصر التكاليف :** تتمثل تكلفة الاستحواذ على عناصر التكاليف في جميع

المبالغ و المطالبات النقدية أو ما يعادلها للحصول على خدمة أو منفعة للنشاط الفندقي .

٢- **استخدام عناصر التكاليف :** يتم استخدام عناصر التكاليف خلال فترة معينة ، فمقابلة

أحد النزلاء لوظف الاستعلامات لبحث طلب حجز وسيلة المرافرة يستغرق فترة زمنية

تحتسب تكلفة المرتبات و الأجور لها من خلال مرتب هذا الموظف عن الشهر بالقسمة على

عدد ساعات عمله خلال الشهر .

٣- **تحميل عناصر التكاليف على الخدمة الفندقية المؤداة :** لتحديد التكلفة التي

يستلزمها تقديم كل خدمة فندقية بدرجة عالية من الدقة يلزم تحميل عناصر التكاليف

الفندقية على الخدمة الفندقية المؤداة .

و في النشاط الفندقي يتم تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة الفندقية على النحو التالي :

أ- **حصص و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر غير المباشرة .**

ب- **حصص و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر المباشرة .**

ج- **توزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكمية أو الافتراضية على المراكز العامة**

و المساعدة و الرئيسية .

د- **توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز المساعدة و الرئيسية .**

هـ- **تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة الفندقية في الأقسام الفنية الرئيسية**

أو الأقسام الفنية المساعدة .

قوائم التكاليف في المنشآت الفندقية *

يخضع إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال في النشاط الفندقى لمتطلبات نظرية التكاليف المتغيرة ، حيث يتم تسجيل و تبويب عناصر التكاليف و تحليلها على أساس دراسة العلاقة بين كل عنصر من عناصر التكلفة و بين حجم الإنتاج في الفندق .

و يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج الأعمال لكل قسم من الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية و المساعدة فى النشاط الفندقى و ذلك لتحديد تكلفة الخدمة الفندقية فى الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية ، كما يلزم الأمر إعداد قائمة للتكاليف و قائمة لنتائج الأعمال على مستوى الفندق ككل .

و يتم حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة و توزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكومية أو الافتراضية ثم توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز الفنية الرئيسية و المساعدة قبل إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال لهذه المراكز .

أولاً : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغرف و الإقامة :-

تتمثل عناصر التكاليف لقسم الغرف و الإقامة فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- تكلفة مواد مباشرة ، و تتمثل في تكلفة أو إيجار البياضات التى تتضمن المناشف و ماشيات الحمامات الموضوعة بغرف النزلاء و تكلفة مهمات التشغيل و النظافة اللازمة للحفاظ على غرف النزلاء و الطرقات و ايضا تكلفة مهمات غرف النزلاء مثل تزويد الغرف بلوازمها من ورق النظافة و خلافه ، كما تتضمن ملابس العاملين بقسم الغرف مثل الزى الذى يرتديه العاملين .

٢- تكلفة أجور مباشرة ، و تتمثل في إجمالى تكلفة الأجور و المرتبات لموظفى قسم الغرف و تكلفة الوجبات الغذائية و الخدمات المقدمة لموظفى قسم الغرف من مزايا عينية و تأمينات اجتماعية و خلافه .

* نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "الفنادق" - د/ هاجم أحمد عطية

٣- **المصروفات المباشرة :** و تتمثل في قيمة العمولات أو الأتعاب المستحقة و المدفوعة لوكلاء السياحة نظير إبراد الغرف التي تم حجزها عن طريقهم و تكلفة نقل النزلاء من و إلى الفندق و تكلفة الغسيل و التنظيف الجاف للبياضات و الستائر و مظلات النوافذ و السجاجيد و تكلفة الأدوات الكتابية و الطبوعات المستخدمة بواسطة قسم الغرف و مصروفات الحجز و تكلفة خدمة الحجز و نظام الحجز المركزي متضمنا مصروفات الهاتف و البرقيات التي تخص قسم الغرف و تكلفة أى بند يخص قسم الغرف كتكلفة شراء جداول مواعيد الطائرات .

ب- **عناصر التكاليف غير المباشرة :** و تتمثل في نصيب قسم الغرف و الإقامة من التكاليف غير المباشرة و إلى تتضمن ما يلي :-

١- **التكاليف الصناعية غير المباشرة :** كتكاليف الصيانة و الإصلاح و تكاليف الطاقة و القوى المحركة ، مع تحليلها إلى تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة و تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة .

٢- **التكاليف التسويقية غير المباشرة :** كتكاليف نشاط المبيعات مثل ضيافة النزلاء و المعارض التجارية ، و تكاليف نشاط الحجز و التدريب و عمولات وكلاء السفر و تكاليف نشاط الإعلان و التسويق ، مثل الموائد الاعلانية و الاعلانات خارج الفندق مع تحليلها إلى تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة و تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة .

٣- **التكاليف الإدارية و التمويلية :** كالمرتبات و الأجور و مزايا العاملين الإداريين و التبرعات و الاشتراكات في الهيئات و المجالات و معالجة و تشغيل البيانات و الأمن و النقل و السفر و الضيافة و أى مصروفات إدارية و عمومية أخرى ، و تعتبر جميع التكاليف الإدارية و التمويلية تكاليف ثابتة .

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغرف و الإقامة :-

أ - قائمة تكاليف قسم الغرف و الإقامة :

تكاليف المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب - قائمة نتائج الأعمال لقسم الغرف و الإقامة :

إيراد الغرف و الإقامة	xx	
(-) المسموحات و الخصومات	(xx)	
صافي إيراد الغرف		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى للغرف و الإقامة		xx
التكاليف الثابتة		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
		(xx)
صافي ربح الغرف و الإقامة		xx

ثانياً : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الأطعمة و المشروبات (المطعم) :-

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم الأطعمة و الشروبات (الطعم) فيما يلي :

أ- عناصر التكاليف المباشرة ، و تتضمن :

١- تكلفة المواد المباشرة : و تتمثل في تكلفة الطعام المستهلك الذى قدم للزلاء فقط و تكلفة

المشروبات المستهلكة التى قدمت للزلاء فقط ، و الوقود و مهمات التشغيل .

٢- تكلفة الأجور المباشرة : و تتمثل في إجمالى تكلفة الأجور و المرتبات و الزايات المعينية

و التأمينات الاجتماعية لموظفى قسم الأطعمة .

٣- المصروفات المباشرة : تتمثل في تكلفة ما يستخدم في قسم الأطعمة و المشروبات من مهمات

و قسط إهلاكها ، و تزيين صالات الطعام و تكلفة غسيل و تنظيف و كى بياضات الطاعم

و عمولة وكلاء المياحة و مصروفات متنوعة أخرى .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة و تتمثل : في التكاليف الصناعية غير المباشرة

و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الأطعمة و المشروبات :-

أ- قائمة التكاليف لقسم الأطعمة و المشروبات :

تكلفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
التكاليف الصناعية غير المباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبهمات		xx

ب- قائمة محتاج الأعمال لقسم الاطعمة والمشروبات :

إيراد مبيعات الطعام	xx	
إيراد مبيعات المشروبات	xx	
(-) المسموحات والخصومات	(xx)	
صافي إيراد قسم الاطعمة والمشروبات		xx
(-) التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى لقسم الاطعمة والمشروبات		xx
التكاليف الثابتة:		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية وتمويلية	xx	(xx)
صافي ربح قسم الاطعمة والمشروبات		xx

ثالثا: قائمة التكاليف ومحتاج الأعمال لقسم التليفون والتلكس :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم التليفون والتلكس فيما بلى :

١- عناصر التكاليف المباشرة وتتضمن :

١- **تكلفة المواد المباشرة :** تتمثل في تكلفة المكالمات المحلية والخارجية وكذلك

تكلفة التلكس لما يخص النزلاء فقط ، أما المكالمات والتلكس التى تخص الإدارة فتقيد

كتكاليف إدارية وعمومية .

٢- **تكلفة الأجور المباشرة :** وتتمثل في الأجور والمرتبات والمزايا المينية والتأمينات

الاجتماعية التى تخص العاملين بقسم التليفون والتلكس .

٣- **المصروفات المباشرة :** وتتمثل في الأدوات الكتابية والطبوعات المستخدمة

في قسم التليفون والتلكس وأي مصروفات مباشرة أخرى .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة : و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة
و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .
و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف نتائج الأعمال لقسم التليفون و التلكس :

قائمة التكاليف لقسم التليفون و التلكس :

تكلفة المواد المباشرة	xx	xx
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		
تكاليف صناعية غير المباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

قائمة نتائج الأعمال لقسم التليفون و التلكس:

إيراد المكالمات	xx	
عمولة على المكالمات	xx	
(-) خصم و مسموحات المكالمات	(xx)	
صافي إيراد التليفون و التلكس		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى للتليفون و التلكس		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
صافي ربح التليفون و التلكس		xx

رابعاً : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغسيل و الكي :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم الغسيل و الكي فيما يلي :

أ - عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- **تكلفة المواد المباشرة :** و تتمثل في تكلفة الغسيل أى تكلفة مهمات الغسيل

المنصرفة لهذا القسم و ذلك بالنسبة لما يخص الغزلاء فقط .

٢- **تكلفة الأجور المباشرة :** و تتمثل في الأجور و المرتبات و الزايا العينية و التأمينات

الاجتماعية التى تخص العاملين بقسم الغسيل و الكي .

٣- **المصروفات المباشرة :** و تتمثل في مهمات الغسلة و مهمات التشغيل و ملابس

العاملين و أى مصروفات مباشرة أخرى .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة و تتمثل في : التكاليف الصناعية غير المباشرة

و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج الآتية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغسيل و الكي :-

قائمة التكاليف لقسم الغسيل و الكي :

تكلفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
التكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

قائمة نتائج الأعمال لقسم الغسيل و الكي :

إيراد الغسيل و الكي	xx	
(-) خصم و مسموحات	(xx)	
صافي إيراد الغرف		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى للغرف و الإقامة		xx
التكاليف الثابتة		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	(xx)
صافي ربح الغسيل و الكي		xx

و بالمثل يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج أعمال لكل قسم من الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في النشاط الفندقى ، كما يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج على مستوى الفندق ككل و ذلك على النحو التالي :-

قائمة التكاليف لفندق

عن الفترة المحاسبية المنتهية في / /

تكلفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
التكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

**قائمة محتاج الأعمال لفندق
عن الفترة المحاسبية المنتهية في / /**

الإيرادات :		
إيرادات الغرف و الإقامة	xx	
إيرادات الاطعمة و المشروبات	xx	
إيرادات الخدمات الاخرى	xx	
(-) السموحات و الخصومات	(xx)	
صافي الإيراد للفندق		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى للفندق		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
إجمالي التكاليف الثابتة		(xx)
صافي ربح الفندق		xx

الفصل الثالث : الموازنات التقديرية

الموازنة التقديرية *

الموازنة التقديرية هي عبارة عن خطة عمل لفترة قادمة تساعد على الالتزام بقدر الإمكان بالخطة الموضوعة و من ثم تحقيق الهدف المطلوب ، و نظرا لزيادة حدة المنافسة بين الفنادق أمست الحاجة لوجود الموازنة التقديرية واجبة لكل فندق للسير على هدى الخطة الموضوعة و العمل على تحقيقها .

و بمعبارة أخرى فإن **الموازنة التقديرية** هي أسلوب تخطيطي و كتابي يعني بوضع خطة تفصيلية تغطي و تشمل كافة جوانب نشاط الفندق لفترة زمنية محددة مقبلة .

و من خلال هذا المفهوم يبرز دور **الموازنة التقديرية** باعتبارها وسيلة تستخدم للتعبير عن الأهداف و السياسات المحددة ، كما يبرز و يتضح الدور الرقابي للموازنة عن طريق حصر و متابعة نتائج الأداء الفعلي للتشفيل و مقارنتها بما هو مخطط للتعرف على الانحرافات و أسبابها و اتخاذ القرارات اللازمة المصححة لها .

المبحث الأول : العوامل المؤثرة في إعداد الموازنات التقديرية

تتأثر **الموازنات التقديرية** في المنشآت الفندقية بمدد من العوامل التي ينبغي أخذها في الاعتبار سواء في مرحلة تحديد الأهداف أو في مرحلة التنفيذ و المتابعة أو في مرحلة تحليل الانحرافات و اتخاذ القرارات .

و تعتبر عملية إعداد **الموازنة التقديرية لمبيعات الفندق** من خدمات الإقامة و المبيت بمثابة الخطوة الأولى في سلسلة نظام موازنته حيث يؤثر حجم المبيعات القدرة على تنبؤات و تقديرات باقي الموازنات الأخرى و على تحديد تقديرات التكاليف المباشرة و غير المباشرة و على المركز النقدي للفندق و على إنفاقه الرأسمالي خلال الفترة المقبلة .

* الإدارة المالية في القطاع الفندقى - /أحمد عبد العزيز

ولما كان تحديد حجم مبيعات الفندق باعتباره العامل المتحكم يحتل تلك الأهمية ،
لذلك بات من الضروري أن تدرس إدارة الفندق كافة العوامل ذات التأثير على ذلك العامل المتحكم.
و من أهم العوامل المؤثرة اللازم دراستها في هذا المجال ما يلي :

- ١- الطاقة الايوانسية المتاحة .
 - ٢- الطاقة الاستيعابية للمطاعم .
 - ٣- العمالة الفندقية و نوعية الإدارة القائمة بالتشغيل .
 - ٤- رغباء النزلاء .
 - ٥- مدى كفاية رأس المال المطلوب لإجراء التوسعات اللازمة و تحسين و تطوير المستوى الحالي للخدمة .
- خلاصة القول أن على إدارة الفندق أن تحصر و تحدد كل العوامل ذات التأثير المباشر و غير المباشر على حجم مبيعات الفندق و أن تتخذ التدابير و تحدد الخطوات و الإجراءات اللازمة لحد من الآثار السلبية لتلك العوامل على حجم مبيعات الفندق ، و في نفس الوقت تنمية العوامل الإيجابية منها لزيادة ربحية الفندق إلى أقصى حد .

المبحث الثاني : الموازنات التشغيلية الفندقية

يمكن تقسيم الموازنات التشغيلية الفندقية بصورة عامة إلى :-

أولاً : موازنات الإيرادات و تشمل :

- ١- موازنة إيرادات الغرف و الإقامة .
- ٢- موازنة إيرادات الأطعمة و المشروبات .
- ٣- موازنة إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى .

ثانياً : موازنات التكاليف المباشرة وتشمل :

- ١- موازنة التكاليف المباشرة للغرف والإقامة .
- ٢- موازنة التكاليف المباشرة للأطعمة والمشروبات .
- ٣- موازنة التكاليف المباشرة للخدمات الفندقية الأخرى .

ثالثاً : موازنات التكاليف غير المباشرة وتشمل :

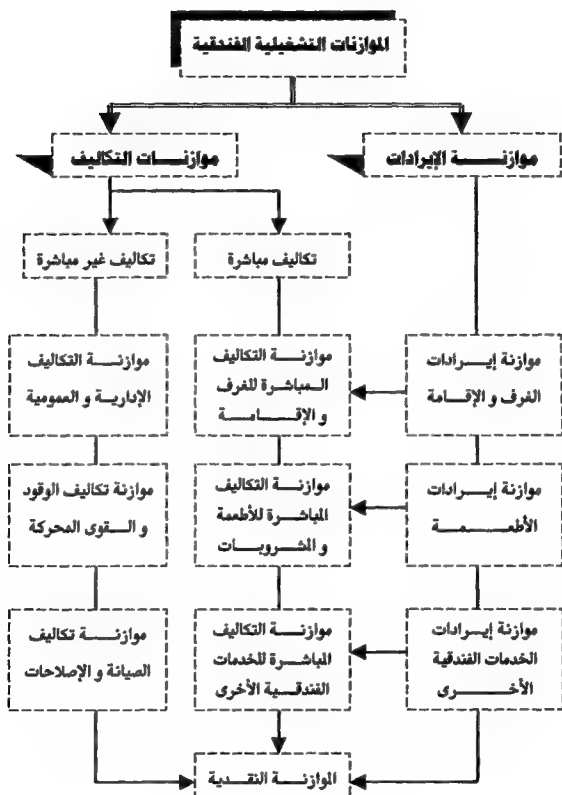
- ١- موازنة التكاليف الإدارية والعمومية .
- ٢- موازنة تكاليف الوقود والقوى المحركة .
- ٣- موازنة تكاليف الصيانة والإصلاحات .

رابعاً : الموازنة النقدية :

تظهر هذه الموازنة حركة التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة خلال فترة الموازنة .

و يوضح النموذج التالي نظام الموازنات التشغيلية الفندقية والعلاقات التي تربط أجزاء ذلك النظام ببعضه البعض * .

* دراسات في المحاسبة للتخصمة - د/ هاشم أحمد عطية



و فيما يلي سنتناول بالدراسة الموازنات التشغيلية الفندقية :

أولاً : موازنات الإيرادات :

تتمثل إيرادات الفندق في ثلاثة أنواع هي :

أ- إيرادات الغرف والإقامة

ب- إيرادات الأطعمة والمشروبات

ج- إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى

و يلاحظ تأثر كل من موازنة إيرادات الأطعمة والمشروبات وموازنة إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى إلى حد كبير في ضوء الأرقام الواردة بموازنة الغرف والإقامة ، إذ أنه على ضوء عدد النزلاء المتوقع يتحدد رقم المبيعات من الأطعمة والمشروبات ورقم المبيعات من الخدمات الأخرى لهؤلاء النزلاء .

و يلزم أخذ عدد من الأمور في الاعتبار عند وضع تقديرات هذه الموازنة من أجمعها :

- ١- أرقام أداء الفترات المحاسبية السابقة وما تكشف عنه هذه الأرقام من اتجاهات متوقعة في المستقبل
- ٢- الاتجاهات الحالية ، حيث يؤخذ في الاعتبار اعداد الحجوزات السابقة لفترة الموازنة بالنسبة للإقامة والارتباطات بالحفلات التي تم التعاقد عليها .
- ٣- الأحداث العامة المتوقعة خلال فترة الموازنة مثل : الأحداث الرياضية أو المؤتمرات الاقتصادية أو الندوات العلمية وما إلى ذلك من تجمعات لها تأثير مباشر على الإقامة بالفندق وكذا الأحداث الخاصة المميزة لمنطقة الفندق مثل مواسم المصايف وكذا التغيرات المتوقعة في أساليب الدعاية والإعلان عن نشاط الفندق وخدماته و حجم التغيرات المتوقعة نتيجة لذلك .
- ٤- التغيرات المتوقعة في المجال التنافسي على المستوى الإقليمي وأثر تلك التغيرات على مستوى النشاط المتوقع .
- ٥- المؤشرات الاقتصادية المتوقعة مثل توقعات تغير أو استقرار الحالة الاقتصادية وسياسة الدولة نحو تشجيع السياحة وتقديم تسهيلات في التجارة الدولية وحركات الإنشاء والتعمير والتوسعات المتوقعة حيث تؤثر كل هذه الأمور بشكل مباشر أو غير مباشر على أرقام النزلاء بالفندق .

و فيما يلي نموذج للموازنة التقديرية للإيرادات :

الموازنة التقديرية لإيرادات فندق

عن سنة

إيرادات الغرف والإقامة :		
جناح خاص	xx	
جناح عادي	xx	
غرفة فردية	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
جمالي إيرادات الغرف والإقامة		xx
إيرادات الأطعمة والمشروبات :		
وجبات الإفطار	xx	
وجبات الغذاء	xx	
وجبات العشاء	xx	
المشروبات	xx	
إجمالي إيرادات الأطعمة والمشروبات		xx
إيرادات الخدمات الأخرى :		
غسيل وكي	xx	
تليفون و تلكس	xx	
حلاقة و تجميل	xx	
زهور و مجلات	xx	
إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى		xx
إجمالي الإيرادات التقديرية		xx

ثانياً: الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة :

تبنى أرقام تقديرات عناصر التكاليف بهذه الموازنة الخاصة بالتكاليف المباشرة لكل من الغرف والإقامة ، و الأطعمة و المشروبات ، و الخدمات الأخرى و ذلك على أرقام التقديرات الواردة بموازنات الإيرادات المقابلة لكل نشاط من تلك الأنشطة على حدة .

و من الناحية العملية يحدد كل فندق من واقع البنود الفعلية التكاليفية عن الفترات السابقة - معدلات نمطية لعناصر التكاليف المختلفة في شكل نسب مئوية من إيرادات كل نشاط .

و بناء عليه نورد نموذجاً يوضح موازنة التكاليف المباشرة :

الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة لفندق

عن شهر سنة

التكاليف المباشرة للغرف و الإقامة :		
جناح خاص	xx	
جناح عادي	xx	
غرفة فردية	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
إجمالي التكاليف المباشرة للغرف و الإقامة		
التكاليف المباشرة للأطعمة و المشروبات :		xx
وجبات الإفطار	xx	
وجبات الغذاء	xx	
وجبات العشاء	xx	
المشروبات	xx	
إجمالي التكاليف المباشرة للأطعمة و المشروبات		xx
التكاليف المباشرة للخدمات الفندقية الأخرى :		
غسيل و كي	xx	
تليفون و تليكس	xx	
حلاقة و تجميل	xx	
زهور و مجلات	xx	
إجمالي التكاليف المباشرة للخدمات الفندقية الأخرى		xx
إجمالي التكاليف المباشرة التقديرية		xx

ثالثاً: الموازنات التقديرية للتكاليف غير المباشرة :

تتضمن الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة ما يلي :

١- التكاليف الإدارية و العمومية .

٢- تكاليف الوقود و القوى المحركة .

٣- تكاليف الصيانة و الإصلاحات .

و العلاقة بين عناصر هذه الموازنة بمكوناتها المختلفة و بين مستوى نشاط الفندق - حجم مبيعات الفندق - علاقة غير مباشرة فهناك حد أدنى من التكاليف يستحمله الفندق بغض النظر عن مستوى النشاط (تكاليف غير مباشرة ثابتة) و لكن ذلك لا يمنع من أن هناك جزءاً من تكاليف تلك المجموعة تتغير مع التغير في مستوى نشاط الفندق (تكاليف غير مباشرة متغيرة) ، و إن كان من الملاحظ أن معظم عناصر تكاليف تلك المجموعة تميل في عموميتها إلى الثابت أكثر منها إلى التغير .

و تقرر إدارة الفندق على مستوى كل عنصر من عناصر تكاليف تلك المجموعة بنسبة تغير العنصر مع التغير في مستوى نشاط الفندق في ضوء إعتبارات أهمها :

أ- طبيعة العنصر ذاته .

ب- اتجاهات العنصر و مدى استجابته للتغيرات في مستوى نشاط الفندق في ضوء ما تظهره نتائج الأداء السابق .

ج- خبرة القائمين على عملية التقدير في تحديد نسبة التغير في ضوء ممارستهم للعمل الفندقى .
و تشمل التكاليف الإدارية العمومية العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة منها :
الأجور و المرتبات الإدارية - الأدوات الكتابية - العمولات المدفوعة للوكالات السياحية - تكاليف الدعاية . و تتضمن تكاليف الوقود و القوى المحركة جميع التكاليف الخاصة باستهلاك الكهرباء و المياه و الغاز للفندق و استهلاك الوقود و الزيوت اللازمة للنشاط الفندقى .

في حين تتضمن **تكاليف الصيانة والإصلاحات** جميع التكاليف الخاصة بأداء ذلك النشاط مثل قطع الغيار وكافة لوازم أداء النشاط الفندقى و تكاليف الصيانة و إصلاحات معدات الفندق وأجهزته ومبانيه .

و فيما يلى نموذج للموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة للفندق :

الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة لفندق

عن شهر سنة

التكاليف الإدارية العمومية :		
أجور و مرتبات	xx	
أدوات كتابية و مطبوعات	xx	
دعاية و إعلان	xx	
عمولات للوكالات السياحية	xx	
الإجمالي		
تكاليف وقود و قوى محرك :		
استهلاك كهرباء	xx	
استهلاك مياه	xx	
استهلاك غاز	xx	
الإجمالي		
تكاليف الصيانة و الإصلاحات :		
قطع غيار	xx	
تكاليف الصيانة	xx	
إصلاحات متنوعة	xx	
الإجمالي		
إجمالي التكاليف غير المباشرة		xx

المبحث الثالث : الموازنة النقدية

الموازنة النقدية هي عبارة عن خطة لفترة زمنية مقبلة توضح حركة التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة (المقبوضات النقدية) و حركة النقدية الخارجة المتوقعة (المدفوعات النقدية) للفندق خلال فترة الموازنة .

الموازنة النقدية تساعد إدارة الفندق على دراسة أوضاع السيولة النقدية و الوضع التمويلي للفندق و مركزه النقدي خلال الفترة التي تغطيها الموازنة .

تلعب **الموازنة النقدية** دور هام و أساسى في تخطيط و رقابة النقدية في الفندق و إيجاد التوازن بين الربحية و السيولة و ذلك عن طريق تخطيط و تقدير كل التدفقات النقدية داخلة كانت و خارجة و تحديد أى عجز في النقدية و في أى وقت سيكون هذا العجز و سبل مواجهته و أيضا تحديد أى وفر في النقدية و في أى وقت سيكون و سبل استثماره .

خطوات إعداد الموازنة النقدية :

تتمثل خطوات إعداد الموازنة النقدية فيما يلى :

- ١- تقدير أرقام التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) و يتم الحصول على تقديرات تلك الأرقام من الموازنات التقديرية للإيرادات و ذلك بالإضافة إلى المبالغ المحصلة من النزلاء و المستحقة في فترات سابقة و المتحصلات من إيرادات الاستثمارات و الفوائد الدائنة و ما قد يحصل عليه الفندق من قروض و ما قد يحصل عليه من بيع بعض الأصول الثابتة .
- ٢- تقدير أرقام التدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) و يتم الحصول على تلك التقديرات من الموازنات التقديرية للتكاليف المباشرة و غير المباشرة ، و ذلك بالإضافة إلى التسديد للدائنين عن فترات سابقة و الإضافات للأصول الثابتة .
- ٣- تحديد الأرصدة النقدية في أول و آخر الفترة المحاسبية ، و يلاحظ أن الموازنة النقدية مقسمة إلى : رصيد النقدية في أول الشهر + التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) خلال الشهر - التدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) خلال الشهر = رصيد النقدية في آخر الشهر ، و الذى يمثل رصيد النقدية في أول الشهر التالي .

و النموذج التالي يوضح الموازنة النقدية :

الموازنة النقدية	
عن الفترة من حتى	
البيان	المبلغ
رصيد النقدية في أول الفترة	xx
تدفقات نقدية داخلية :	
إيرادات الغرف والاقامة	xx
إيرادات الاطعمة و المشروبات	xx
إيرادات الخدمات الأخرى	xx
إيرادات الاستثمار	xx
الإجمالي (١)	xx
تدفقات نقدية خارجية :	
تسديدات للموردين (مشتريات)	xx
تكاليف دعائية وإعلان	xx
تكاليف أجور و مرتبات	xx
أقساط قروض	xx
عمولات الوكالات السياحية	xx
تسديد أجهزة و أدوات	xx
الإجمالي (٢)	xx
رصيد النقدية آخر الفترة (١) - (٢)	xx

المبحث الرابع : التحليل المالي في المنشآت الفندقية

لتقييم أداء الفندق ولتحقيق الاستفادة القصوى من الأرقام المطلقة الظاهرة بالقوائم المالية الختامية للفندق ، تتم مقارنة نتائج أداء الفندق في نهاية الفترة المحاسبية ، سواء بالنتائج في فترات سابقة لنفس الفندق أو بنتائج الفترات الماثلة خلال نفس الفترة المحاسبية ، وهذا ما يعرف بأسلوب التحليل المالي والنسب التشغيلية في المنشآت الفندقية .

و يستخدم التحليل المالي النسب المحاسبية بفرض تقييم نتائج الأداء والتعرف على الاتجاهات العامة لسيير النشاط ، فهي تعتمد على القوائم المالية لتقييم نتائج الأداء ، كما يستخدم التحليل المالي النسب التشغيلية الفندقية بفرض قياس اتجاهات نتائج أداء النشاط الفندقى كنسبة الأشغال ومتوسط القوة الأنفاقيه للنزول وتشكيلة المبيعات .

أولاً - النسب التشغيلية في المنشآت الفندقية :

وهي تشير إلى مدى قدرة الفندق على استغلال طاقته الايوائية للنزلاء أو المساحات والمقاعد المخصصة للحفلات والمؤتمرات .

وتستمد بياناتها من المستندات والقوائم والتقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل الفندق يوميا أو أسبوعيا أو شهريا .

وتختلف وتتغير النسب التشغيلية في المنشآت الفندقية بحسب ظروف كل فندق وموقعه ونوع البيانات التحليلية التي يمكن الحصول عليها من المستندات والقوائم والتقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل الفندق ومن أهم النسب التشغيلية المستخدمة لتقييم أداء الفندق :

(أ) مجموعة نسب الأشغال الفندقية :

وهي توضح مدى كفاءة إدارة الفندق في استغلال الطاقات المتاحة لها وتشمل :-

$$١- \text{نسب إشغال الغرف} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{عدد الغرف القابلة للتأجير}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسب إشغال الأسرة} = \frac{\text{عدد الأسرة المشغولة}}{\text{عدد الأسرة القابلة للتأجير}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسب إشغال الأجنحة} = \frac{\text{عدد الأجنحة المشغولة}}{\text{عدد الأجنحة القابلة للتأجير}} \times ١٠٠$$

$$٤- \text{نسب إشغال المطعم} = \frac{\text{عدد الغرف المقدمة}}{\text{طاقة المطعم (عدد أماكن الجلوس)}} \times ١٠٠$$

(ب) مجموعة متوسط إنفاق النزلاء:

وهي توضح متوسط إنفاق النزيل الواحد على خدمات الفندق المختلفة كل خدمة على حدة

أو الخدمات الفندقية مجتمعة وتشمل :

$$١- \text{متوسط القوة الانفاقية للنزيل} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الفندق}}{\text{عدد النزلاء}}$$

$$٢- \text{متوسط القوة الانفاقية للنزيل على المبيت} = \frac{\text{إجمالي إيرادات المبيت}}{\text{عدد النزلاء}}$$

$$٣- \text{متوسط القوة الانفاقية للنزيل على الأطعمة و المشروبات} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الأطعمة و المشروبات}}{\text{عدد النزلاء}}$$

$$٤- \text{متوسط القوة الانتاجية للنزيل على الخدمات الاخرى} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الفندقية الاخرى}}{\text{عدد النزلاء}}$$

$$٥- \text{متوسط الأنفاق على الوجبة} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الأطعمة و المشروبات}}{\text{إجمالي عدد الوجبات}}$$

$$٦- \text{متوسط مدة إقامة النزيل} = \frac{\text{إجمالي عدد الليالي التي شغلت}}{\text{عدد النزلاء}}$$

(ج) مجموعة نسب و ربحية الأنشطة الفندقية :

و هي توضح العلاقة بين أرباح و تكاليف كل نشاط من الأنشطة الفندقية الرئيسية لتحديد مدى كفاءة إدارة الفندق في تنمية هذه الأنشطة و تشمل :-

$$١- \text{نسبة ربحية نشاط المبيت} = \frac{\text{إجمالي إيرادات المبيت} - \text{إجمالي تكاليف المبيت}}{\text{إجمالي تكاليف المبيت}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسبة ربحية نشاط الاطعمة و المشروبات} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الاطعمة} - \text{إجمالي تكاليف الاطعمة}}{\text{إجمالي تكاليف الاطعمة}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى} - \text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}} \times ١٠٠$$

(د) مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للفنادق :

و هي توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل المباشرة لكل نشاط من أنشطة الفندق الرئيسية و بين إيرادات كل نشاط لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

$$١- \text{نسبة تكاليف المبيت} = \frac{\text{إجمالي تكاليف المبيت}}{\text{إجمالي إيرادات المبيت}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسبة تكاليف الاطعمة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الاطعمة}}{\text{إجمالي إيرادات الاطعمة}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسبة تكاليف الخدمات الأخرى} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى}} \times ١٠٠$$

(هـ) مجموعة نسب تكاليف التشغيل غير المباشرة للفندق :

و هي توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من الأنشطة الفندقية و بين إيرادات الفندق ، لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

$$١- \text{نسبة التكاليف العمومية و الإدارية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الإدارية و العمومية}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسبة تكاليف تنشييط المبيعات} = \frac{\text{إجمالي التكاليف تنشييط المبيعات}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسبة تكاليف الطاقة والإنارة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الطاقة والإنارة}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times ١٠٠$$

$$٤- \text{نسبة التكاليف الصيانة والإصلاحات} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الصيانة والإصلاحات}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times ١٠٠$$

ثانيا : النسب المحاسبية في المنشآت الفندقية :

و هي النسب التي تشير إلى مدى قدرة الفندق على تحقيق السيولة و الربحية و تستمد بياناتها من القوائم المالية الختامية التقليدية "قائمة الدخل و قائمة المركز المالي للفندق" و من أهم النسب المحاسبية المستخدمة لتقييم أداء الفندق من حيث السيولة و الربحية هي :

$$١- \text{نسبة التداول} = \frac{\text{أصول متداولة}}{\text{خصوم متداولة}} \times \dots \text{ مرة}$$

$$٢- \text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{أصول متداولة - مخزون سلمي}}{\text{خصوم متداولة}} \times \dots \text{ مرة}$$

$$٣- \text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{متوسط رصيد المخزون}} \times \dots \text{ مرة}$$

$$٤- \text{متوسط فترة التخزين} = \frac{\text{عدد أيام العمل في السنة}}{\text{معدل دوران المخزون}} \times \dots \text{ مرة}$$

$$٥- \text{العائد على الأصول الثابتة} = \frac{\text{صافى الربح}}{\text{الأصول الثابتة}} \times ١٠٠$$

$$٦- \text{نسبة إجمالي الربحية} = \frac{\text{إجمالي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times ١٠٠$$

$$٧- \text{نسبة صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times ١٠٠$$

$$٨- \text{العائد على رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{إجمالي الأصول - الخصوم المتداولة}} \times ١٠٠$$

$$٩- \text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{\text{المدينون}}{\text{متوسط المبيعات الآجلة}}$$

$$١٠- \text{معدل دوران الدائنين} = \frac{\text{صافي المشتريات الآجلة}}{\text{متوسط رصيد الدائنين}}$$

$$١١- \text{متوسط فترة السداد} = \frac{\text{عدد أيام العمل بالبنية}}{\text{معدل دوران الدائنين}}$$

$$١٢- \text{معدل كفاءة التحصيل} = \frac{\text{الديون المدونة}}{\text{المبيعات الآجلة}} \times ١٠٠$$

* * *

الباب الثالث : المنشآت الفندقية من الناحية الضريبية

مقدمة

تحتل الضرائب مركزا بالغ الأهمية في مالية الدولة ، قد يكون المركز الأول بين إيراداتها ، مما يبرز أهمية الدراسات الضريبية التي تتناول الآثار المباشرة وغير المباشرة لها خاصة بعد أن أصبحت الأداة الفعالة بيد الدولة لتوجيه بعض السياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية .

و مما لا شك فيه أن السياحة تعتبر أحد الظواهر المميزة لعالمنا المعاصر ، لذلك فإن دول العالم على إختلاف مذاهبها الاقتصادية والسياسية تهتم بالسياحة ، نظرا لأنعكاساتها الاقتصادية الإيجابية على الدخل القومي .

الملاحظ أن المنشآت الفندقية والسياحية في كافة دول العالم ، لها أهمية اقتصادية كبيرة و على ذلك وجدت جميع الدول أنها أمام ضرورة تشجيع تلك المنشآت للقيام بدور هام ومؤثر في خطط التنمية عن طريق ما تقدمه لها من مساعدات أو إعفاءات ضريبية و ما شابه ذلك ، و وضع تنظيم قانوني محكم لتلك المنشآت يكفل حسن استغلال نشاطها في خدمة الاقتصاد القومي .

وبالنظر للقوانين التي تحكم عمل المنشآت الفندقية ومدى خضوعها للضريبة ، نجد أن هنالك العديد من المشكلات الضريبية وهذا ما سنحاول تناوله في مجال هذه الدراسة .

الفصل الأول : طرق تحديد الربح للمنشآت الفندقية

طرق تحديد الربح الضريبي

نص القانون الضريبي رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في مادته (٢٧) على أن صافي الربح الضريبي يحدد على أساس نتيجة الصفقة أو العمليات على اختلاف أنواعها بعد خصم جميع التكاليف .

جدير بالذكر انه توجد نظريتان لتحديد الربح الطافي ، هما نظرية حساب الاستغلال ونظرية حساب الميزانية ، وقد أخذ القانون الضريبي رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالمنهج الوسط بين هاتين النظريتين ، حيث نصت المادة (٢٧) منه على أن يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها وذلك بعد خصم جميع التكاليف ، كما نصت المادة (٢٠) من ذات القانون ، على أن تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن و المنشآت المنصوص عليها بالقانون وكذا الأرباح المحققة من التمويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انتقائها .

أما فيما يتعلق بتحديد الربح الضريبي ، فهناك مملخين هما :-

الأول : الاعتماد على السجلات المحاسبية .

الثاني : استخدام أسلوب التقدير .

و يعنى ذلك أن الربح الخاضع للضريبة يحدد على أساس الدفاتر المحاسبية اذا اعتمدت مصلحة الضرائب مجموعة الدفاتر التى تمسكها المنشأة و التى يجب أن تكون متكاملة و أمينة و منتظمة من حيث الشكل ، بما يمكن من تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات التى باشرتها المنشأة على اختلاف أنواعها .

أما إذا كانت المنشأة تقوم بتقديم إقرار لا يستند إلى دفاتر منتظمة ، فإن مصلحة الضرائب تلجأ إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة باستخدام أسلوب التقدير .

المبحث الأول : أسلوب فحص السجلات المحاسبية *

يعتمد هذا الأسلوب على الإقرار المستند إلى دفاتر محاسبية و مستندات أمينة و منتظمة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة ، و مراعاة القوانين و القواعد المقررة في هذا الشأن .

و يعتبر الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول لمصلحة الضرائب عن حقيقة النتائج المالية التي يحققها النشاط الذي يزاوله ، كما أنه يمثل التزام على الممول بمداد الضريبة على ضوء الأرباح الواردة بالإقرار و على الممول أن يبين الأسس التي بنى عليها تقدير أرباحه .

و يعتبر الإقرار الضريبي أحدث ما وصل إليه فكر المشرع الضريبي و هو يبحث عن النظام الذي يقيم العدل بين الممولين و يحقق الصالح العام .

و لما كان الإقرار هو الأداة التي استعان بها المشرع الضريبي لتحديد أرباح الممولين الخاضعين للضريبة فقد حرص المشرع على منح مصلحة الضرائب سلطة التحقق من صحة ما تضمنته هذه الاقرارات عن طريق دراستها دراسة متعمقة و حتى يتسنى للمأمور الفاحص الوصول إلى نتيجة أعمال المنشأة التي تضمنها الإقرار لمصلحة الضرائب عن السنة السابقة ، و ذلك بالتحقق من النقاط التالية :-

- ١- معرفة بداية و نهاية السنة المالية للمنشأة لتحديد أجل التقادم و اتخاذ الإجراءات اللازمة قبل انتهاء هذا الأجل حرصاً على حقوق الخزانة .
- ٢- التحقق من مدى انتظام الممول في تقديم الإقرارات .
- ٣- عمل المقارنات بين إقرارات الممول في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلافات بين رقم الأعمال أو المبيعات مثلاً أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة و نسبة إجمالي الربح في كل منها بفرض الاسترشاد بها عند الفحص و البحث عن أسباب الفروق الكبيرة فيها .

* الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الموحدة - أ/ محمد حامد عطا

٤- التعرف على بعض الإفصاحات من واقع الإقرار كالكيان القانوني للمنشأة و الحالة الاجتماعية و مصادر الإيرادات المختلفة و نسب توزيع الربح بين الشركاء الخ .

٥- التحقق من أن الضريبة المستحقة من واقع الإقرار قد تم سدادها .

و يجب على المأمور الفاحص قبل البدء في عملية الفحص التفصيلية ، القيام بفحص إقرارات الممولين فحصاً مكتتبياً ، نظراً لأن إقرارات بعض المولين تحتوى على أخطاء ظاهرة ، يمكن اكتشافها بمجرد الاطلاع على هذه الإقرارات دون الرجوع إلى الدفاتر التى تستند إليها ، لذا يجب على الفاحص الضريبي تصحيح هذه الأخطاء .

و في جميع الأحوال يجب أن تكون المجموعة الدفترية التى تمسكها المنشأة متكاملة و أمينة و منتظمة من حيث الشكل و تمكن من تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة و يقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت مسوكة على النحو الموضح بالمادة (١٠٠) من القانون الضريبي .

و تلخص السجلات التى يلزم بأمساكها الممول فيما يلو :

١- دفتر اليومية العامة الأصلى و تقيد به جميع عمليات المول .

٢- دفتر الأستاذ العام .

٣- دفاتر اليومية المساعدة و دفاتر الأستاذ المساعدة و دفتر الجرد و تقيد به مفردات الميزانية في نهاية كل سنة مالية .

و يتعين على الفاحص الضريبي التحقق من الصحة الحسابية لما ورد بالمجموعة الدفترية من أرقام على سبيل الاختبار من النواحي التالية :-

١- صحة مجاميع صفحات المجموعة الدفترية و التأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة لأخرى بالنسبة لليوميات العامة و المساعدة .

٢- التأكد من صحة الأرقام المنقولة من اليوميات المساعدة و التى تقيد كل مدة معينة باليومية العامة .

٣- التأكد من صحة الترحيل من اليومية العامة إلى حسابات الأستاذ العام و كذلك صحة نقل أرصدة حسابات الأستاذ العام إلى الحسابات الختامية .

و نظراً إلى أنه من الممكن أن يتم التلاعب في الدفاتر أصلاً عن طريق تعمد الخطأ في عمليات الجمع أو الترحيل أو الترسيد بما يترتب عليه إنقاص قيمة الإيرادات أو زيادة المصروفات و بالتالي التأثير على النتيجة النهائية بتخفيض صافي الربح أو زيادة صافي الخسارة ، لذا يجب على الفاحص الضريبي إعطاء عملية التحقق من الصحة الحسابية للدفاتر الأهمية التي تستحقها .

و يلاحظ إن نتائج القوائم المالية تعتمد أهميتها من أمانة الدفاتر ، و أمانة الدفاتر تستمد أهميتها من المستندات و ما تضمنته من بيانات ، و على ذلك فإن صحة عناصر القوائم المالية لا تتوقف فقط على دقتها الحسابية و تأييدها مستندياً و لكن الأمر أبعد من ذلك ، فقد تكون هنالك عمليات أجريت في السجلات تؤيدها مستندات مصطنعة لا تعبر عن الواقع ، و قد تزاوَل المنشأة أنشطة أو أعمال لا تثبت في الدفاتر و ذلك بغرض عدم إظهار حقيقة نتيجة النشاط ، لذلك فإن الأمر لا يتوقف على الدقة المحاسبية و المراجعة المستندية لعناصر القوائم المالية ، بل يتمين إجراء الدراسة الانتقادية لكافة عناصر القوائم المالية لاكتشاف أية أمور شاذة أو غير عادية تسببت في عدم صدق ما تضمنته القوائم المالية من نتائج ، إذ أن الفحص الحسابي إذا أنصب على صحة الأرقام من الناحية الشكلية دون الاهتمام بالتحليل المادي للوقائع فإنه يعتبر غير كاف و يفقد الغرض منه .

و لتحقيق نتائج نشاط المنشأة يتعين القيام بتحليل و دراسة الأرقام الواردة بالقوائم المالية و ههالكملويقتين في هذا المجال هما :-

١- عمل قوائم مقارنة لأكثر من فترة مالية :-

و هذه الطريقة تتطلب إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية للسنة أو السنوات موضوع الفحص و أيضاً بينها و بين العناصر المماثلة للسنوات السابقة و التي تم فحصها و التحقق منها و لكى تحقق المقارنات سאלفة الذكر الفائدة المرجوة منها يتمين استبعاد الإيرادات و المصروفات العرضية كما في حالة الأرباح و الخسائر الرأسمالية مع الالتزام بأسس موحدة في تبويب و تقييم عناصر القوائم المالية من سنة لأخرى و الاهتمام بتحليل العناصر الإجمالية إلى أجزائها و من المعارف عليه أن التحليل المالي لا يعطى إجابات قاطعة فهو يقدم لنا مؤشرات معينة أو يلقى الضوء و يحدد الطريق الذى يسلكه الفاحص لعمل المزيد من الدراسات للوصول إلى حقيقة ما تضمنته القوائم المالية من نتائج .

و يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التقليدية ، فقد يستخدم الفاحص الضريبي هذا الأسلوب استخداماً قاصراً غير متعمق ، فيأخذ نسبة مجمل الربح كمؤشر لاعتماد أو إهدار الدفاتر إذا ما تغيرت نسبة الربح للمنشأة من سنة لأخرى بدرجة كبيرة أو انخفاض هذه النسبة بشكل ملحوظ عن نسب الربح التي حددتها مصلحة الضرائب في تعليماتها التنفيذية الصادرة للاسترشاد بها في الحالات التقديرية حسب طبيعة النشاط .

و بعد مرحلة فحص و تحليل عناصر القوائم المالية تبدأ مرحلة الحكم على مدى صدقها و تمثيلها عن حقيقة نشاط المنشأة و مركزها المالي و هذا يتطلب من الفاحص بجانب الدراسة العلمية اكتساب الخبرة العملية ليكون حكمه في النهاية مبنياً على أسس سليمة .

٢- استخدام معدلات و نسب تحليلية :-

من أهم النسب التي ترشد الفاحص للتحقق من سلامة مكونات القوائم المالية ما يلي :

أ- **نسبة إجمالي الربح** : تتمثل نسبة إجمالي الربح في العلاقة بين إجمالي الربح و رقم الأعمال أو صافي المبيعات بعد استبعاد المردودات ، و تظهر هذه النسبة العلاقة المنطقية بين رقمين متصلين ببعضهما اتصالاً مباشراً ، إذ أن كل عملية من عمليات البيع تساهم عادة في تحقيق قدر من الأرباح الإجمالية ، و الملاحظ أن حساب المتاجرة يحقق مجمل الربح و ذلك كما يلي :

$$\text{مجمّل الربح} = \text{المبيعات} - \text{تكلفة المبيعات}$$

فالمبيعات تظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة ، و هي تمثل الإيرادات التي حققتها المنشأة من عملية البيع خلال الفترة المحاسبية ، أما **تكلفة المبيعات** فهي تتكون من عدة عناصر مدرجة بحساب المتاجرة و ذلك كما يلي :-

تكلفة المبيعات = **تكلفة بضاعة أول المدة** + **قيمة البضاعة التامة الواردة من حساب التخفيض** + **قيمة المشتريات بفرض البيع** + **المصاريف المتعلقة بالمشتريات** - **تكلفة بضاعة آخر المدة** .

أما **نسبة مجمل الربح إلى التكلفة** فتحسب على النحو التالي :-

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجمّل الربح}}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

أما نسبة مجمل الربح إلى المبيعات فتحسب على النحو التالي :-

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجممل الربح}}{\text{قيمة صافي المبيعات}}$$

إضافة إلى أن هناك عوامل أخرى عديدة تؤثر في تحديد نسبة إجمالي الربح منها :-

١- اختلاف التوجيه و التوزيع المحاسبي لعناصر القوائم المالية ، كما في حالة اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات إيرانية أو العكس و كذلك في حالة إضافة قيمة مربودات المبيعات إلى قيمة المشتريات ، فإن ذلك يترتب عليه تضخيم كل من المشتريات و المبيعات بقيمة تلك المربودات و هذا من شأنه تقليل نسبة إجمالي الربح ، حيث أن نسبة إجمالي الربح تنسب إلى صافي قيمة المبيعات و التي ارتفعت قيمتها بمقدار تلك المربودات .

٢- كما تختلف نسبة إجمالي الربح باختلاف النظم التي تتبعها المنشأة سواء في مشترياتها أو مبيعاتها أو كليهما ، إذ أن نسبة إجمالي الربح تزيد عادة عندما تتبع المنشأة نظام البيع بالأجل فتحقق إجمالي ربح أزيد عما لو اتبعت نظام البيع النقدي ، كذلك أيضاً في حالة الشراء بالنقد تكون نسبة إجمالي الربح مرتفعة عما إذا كانت المشتريات بالأجل كذلك أيضاً بالنسبة لنظام البيع المتبع في حالة البيع بالقطاعي ، يكون سعر البيع أعلى من سعر البيع بنصف الجملة أو الجملة و من ثم ترتفع نسبة مجمل الربح المحققة .

٣- كما تتأثر هذه النسبة في حالة قيام المنشأة بالبيع مباشرة للعملاء عما لو استعانت بوسطاء ، حيث في الحالة الأخيرة تتنازل المنشأة عن جزء من نسبة إجمالي الربح ، لذلك يتعين على الفاحص تحليل مشتريات و مبيعات المنشأة إلى نوعيتها و دراسة كافة الظروف و الملاحظات التي تتأثر بها ، كما يتعين عليه دراسة نسبة اجمالي الربح دراسة تحليلية وافية لمعرفة مسببات زيادتها أو نقصانها .

و بذلك يتضح لنا أن نسبة إجمالي الربح ليست وحدها سبب يعتمد عليه الفاحص في الحكم على أمانة دفاتر و حسابات المنشأة من عدمه ، فهي لا تعدو أن تكون الضوء الذي يكشف الطريق أمام الفاحص لإجراء مزيد من التحليلات ، و هذا يتطلب استخدام نسب أخرى تساعده في التعرف على حقيقة نتائج الأعمال .

ب- **نسبة صافي الربح** : قد تزاوَل منشأتان نشاط معين و من خلال ظروف متشابهة ، إلا أن إحداهما تحقق صافي ربح خلاف الأخرى و يرجع ذلك إلى عدة أسباب منها :-

١- حجم المصروفات التي تتحملها كل منشأة .

٢- مدى تحقيق أرباح أو خسائر عرضية أو غير عادية .

٣- مدى الالتزام بفوائد قروض نظير الأموال المقرضة من الغير .

و لا شك أن هذه الأسباب كافية لتخفيض صافي الأرباح المحققة و تذبذبها من منشأة لأخرى في ذات النشاط .

ج- **نسبة أي عنصر من عناصر قائمة الدخل إلى صافي المبيعات أو الإيرادات** :

إن نسبة أي عنصر من عناصر قائمة الدخل إلى صافي المبيعات أو الإيرادات تنفيد في معرفة تطور هذا العنصر و مدى تناسبه مع صافي المبيعات أو الإيرادات و عما إذا كان هذا التناسب تناسباً طبيعياً أو مصطنعاً و من هذه النسب ما يلي :

١- **نسب مردودات المبيعات إلى المبيعات** : يتعين على الفاحص أن ينظر إلى هذه النسبة بحذر لأن بعض المنشآت قد تعمل على زيادتها بتخفيض قيمة إجمالي الربح مما يتطلب معه التحقق من سلامة قيمة هذه المردودات بالإطلاع على دفاتر المنشأة و المنشآت التعامل معها .

٢- **نسبة المصروفات البيعية إلى صافي المبيعات** : توضح هذه النسبة مدى تناسب مصروفات البيع و التوزيع مع قيمة صافي المبيعات و مدى تناسب كل عنصر منها مع صافي المبيعات ، إذ أنه من الطبيعي أن تتناسب قيمة هذه المصروفات تناسباً طردياً مع قيمة المبيعات ، إلا أنه على الفاحص قبل التسرع في الحكم على تضخم قيمة هذه المصروفات أن يتحقق من صحة و صدق ما يؤيدها من مستندات .

د- **نسبة أي عنصر من عناصر قائمة التشغيل إلى حجم الإنتاج أو الإيرادات** :

بمقارنة عناصر قائمة التشغيل بحجم الإنتاج أو قيمة الإيرادات يتمكن الفاحص الضريبي من التعرف على حقيقة رقم أعمال المنشأة مثال ذلك كما هو الحال في نشاط صناعة المطور ، يجب أن يتناسب حجم الإنتاج مع ما تستخدمه المنشأة من مادة الكحول النقي و كذلك في صناعة معجون الأسنان يجب أن يتناسب حجم الإنتاج من معجون الأسنان مع ما يستخدم في الإنتاج من مادة الجلسرين .

هـ- نسبة المبيعات إلى رأس المال العامل :

يأجراء نسبة المبيعات إلى رأس المال العامل نحصل على عدد مرات دوران رأس المال العامل ومن المتفق عليه أنه كلما زادت عدد دورات رأس المال العامل أدى ذلك إلى زيادة المبيعات وبالتالي فرص الحصول على الربح .

وقد أشارت مصلحة الضرائب إلى أهمية استخدام هذه النسبة باعتبارها إحدى الأسس في تحديد الأرباح الإجمالية للمنشآت التي لا تحتفظ بدفاتر أو حسابات والتي تعتمد أساساً على رأس المال و عدد دوراته و يتم تحديد مبيعات تلك المنشآت عن طريق حاصل رأس المال المتداول \times عدد دورات رأس المال والذي يختلف باختلاف نوع النشاط .

مما سبق يمكن القول بأن استقراء أو ارتفاع تلك النسبة ليست وحدها دليلاً على صحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية مما يستلزم من الفاحص عدم الاعتماد على تلك النسب وحدها في الحكم على أمانة حسابات المنشأة ، و اعتمادها من عدمه بل يتطلب الأمر إجراء المزيد من الدراسة والبحث في دلالة ما تضمنته تلك النسب لإبداء الرأي النهائي فيما تحتويه القوائم المالية من أرقام .

المبحث الثاني : أسلوب التقدير

تختلف طريقة تقدير الأرباح بالنسبة للممولين الذين ليس لديهم حسابات أصلاً عن الذين لديهم حسابات ترفض المصلحة اعتمادها ، وفي سبيل تقدير أرباح الممولين الذين ليس لديهم حسابات ، فإن مصلحة الضرائب تتخذ من الخطوات ما يمكنها من تقدير أرباح هذه الفئة من الممولين وتتلخص هذه الخطوات في النقاط التالية :-

- أ- معاينة المدشاة موضوع التقدير واستخلاص ما يمكن استخلاصه من حركة البيع والشراء ونوع الموجودات وعدد العمال وغير ذلك مما يمكن من إلقاء الضوء على المركز المالي للمنشأة .
- ب- الحصول على أكثر ما يمكن من المعلومات عن معاملات المنشأة ونوع تجارتها أو صناعتها ومركزها المالي .

جـ- **استجواب الممول ومقارنة إجاباته** مع ما قد يحصل عليه من معلومات و بيانات من جهات التعامل ، و عملية وضع أسئلة معينة تمكن المأمور الفاحص من الحصول على إجابات تنفيذه في الوصول إلى تقدير أرباح الممول بما يقرب من الحقيقة على قدر الإمكان ، و يديهى أن إجابات الممول لا يمكن أن تؤخذ قضية مسلم بها ، و هنا تظهر مقدرة المأمور الفاحص على تقدير مدى صحة هذه الإجابات و تناقض الإجابات المختلفة و مواجهة الممول بهذا التناقض حتى يستخلص منه الحقيقة .

* **وفي مجال المنشآت الفندقية فإنه يتعين على المأمور الفاحص الاهتمام**
بالإلام بالنقاط التالية :

- ١- عدد الغرف في الفندق و عدد الأسرة الموجودة .
 - ٢- عدد الغرف التي يشغلها الممول و عائلته .
 - ٣- متوسط خلوصات الأسرة يوميا .
 - ٤- نظام قيد النزلاء عند حضورهم و مغادرتهم الفندق بما في ذلك نظام إمساك دفتر الشرطة .
 - ٥- طريقة محاسبة النزلاء عند مغادرتهم الفندق و المستندات التي تعطى لهم و طريقة حفظ صورها .
 - ٦- متوسط أجر الليلة و هل يقدم الفندق وجبات و مشروبات للنزلاء و متوسط سعر الوجبة أو المشروب .
 - ٧- بيان بحالات التعامل مع الفندق .
 - ٨- بيان العمالة بالفندق و مرتباتهم و المزايا التي تتمتع بها .
 - ٩- درجة الفندق و مستواها .
 - ١٠- وجود وسطاء يتعامل معهم الفندق لجلب النزلاء و نسبة العمولة التي يحصلون عليها .
 - ١١- الخدمات الأخرى التي يقدمها الفندق للنزلاء و أسعارها .
 - ١٢- نسبة الخدمة التي يحصل عليها الفندق من النزلاء و طريقة إثباتها بالسجلات و كيفية توزيعها .
- وفي مجال * **تحديد إيرادات البنسيونات والفنادق** ، فإن العنصر الأساسي في تحديد إيراداتها هو عدد الحجرات و درجتها من حيث الموقع و الإعداد و الخدمة ، و يلاحظ أن لوائح وزارة الداخلية تلزم جميع الفنادق بأمساك سجل يسمى **سجل النزلاء** يخضع لرقابة الشرطة ، و هذا السجل يثبت به أسماء النزلاء و عناوينهم و أرقام حجراتهم التي أقاموا بها ... الخ

* ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية من الوجبة العملية - أ/ عبد الحميد توكيل
* المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب - أ/ توفيق أبو علم

و هذا السجل يفيد في معرفة عدد النزلاء و من واقع الأسعار المعتمدة من وزارة السياحة الملته بالفندق يمكن معرفة على وجه التحديد إيرادات الفندق ، مع ملاحظة أنه في الظروف العادية لا تكون نسبة الأشغال بالفندق كاملة و هذا يجب مراعاته من فترة لأخرى ...

و جدير بالذكر أن البنسيونات تختلف عن الفنادق اختلافا جوهريا ، حيث أن نزلاء الاولى يكون أغلبهم مقيمين إقامة دائمة أو كاملة أى تشمل الإقامة و الوجبات مع الأخذ في الحسبان أن نزلاء البنسيونات يكونون ممن يقيمون مدة أطول من نزلاء الفنادق ، فالإقامة بالبنسيونات تكون إقامة وسط بين الإقامة الدائمة و بين الإقامة القصيرة .

المغالاة في تقدير الأرباح :

كثيرا ما تلجأ بعض الأموريات إلى أسلوب التقدير في تحديد أرباح المنشآت و ذلك بتقديرها جزافيا دون أن يكون هذا التقدير مستندا إلى دليل أو قرينة ، بحجة المحافظة على حقوق الخزانة ، كذلك المغالاة في هذه التقديرات مما أدى إلى حدوث الكثير من المنازعات بين المولين و مصلحة الضرائب و ذلك رغم إصدار مصلحة الضرائب العديد من تعليماتها و التى تقضى بعدم اللجوء إلى أسلوب التقدير إلا إذا كان مؤيدا بالدليل و القرينة المقبولة تفاديا لما يترتب على التقدير الجزافي من منازعات لا تنتهي إلى نتيجة إيجابية فضلا عما يترتب عليها من مضيعة للمجهود و زيادة في حجم المنازعات بما يؤثر على علاقة مصلحة الضرائب بالمولين و التى يمتين تطويرها بما يدعم الاحترام المتبادل و الثقة .

و قد أكد القضاء في أحكامه على ضرورة توخى الدقة في التقديرات الضريبية و من هذه الأحكام - أنه يجب أن يكون التقدير مبنيًا على أسس سليمة و ليس على وقائع حسية أو تحريات أو مجرد افتراض مع بيان الأسباب و الأسم التى أعتمد فيها على التقدير - . إضافة إلى ذلك فإنه يجب أن يكون التقدير مبنيًا على أسس سليمة و قد أكد قضاء النقض ذلك في حكمه الصادر في ١٩٥٣/٤/٢٣ " لا يكفى القول بأن الأسم التى بُنى عليها التقدير جديرة بالاعتبار فهذا القول فضلا عن إجماله و عدم صلاحيته لا يكون سببا كافيا قد شابه التصور " .

الفصل الثانى : المعاملة الضريبية للمنشآت الفندقية في ضوء أحكام قانون الضرائب على الدخل

المبحث الأول : مقابل الخدمة في المنشآت الفندقية

تعريف مقابل الخدمة :

مقابل الخدمة هو نسبة مئوية تضاف الى المبلغ الذى يدفعه العميل فى المنشآت الفندقية والسياحية و ذلك مقابل خدمة العمال له . و قد جرى العرف على تحديد هذه النسبة . و قد تضمن القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ بإصدار قانون العمل فى المادة الأولى منه ما يفيد باعتبار مقابل الخدمة جزءاً من أجر العامل و يصدر قرار من وزير القوى العاملة و الهجرة بالاتفاق مع وزير السياحة و المنظمة النقابية المختصة بكيفية توزيعها على العاملين . و تنفيذاً لذلك صدر في ٢٠٠٣/٧/١٣ * القرار الوزاري رقم ١٢٥ لسنة ٢٠٠٣ من وزير القوى العاملة و الهجرة بشأن كيفية توزيع حصة مقابل الخدمة الفندقية .

حيث نصت مواد هذا القرار الوزاري على ما يأتي :

مادة (١) - مع عدم الإخلال بأى نسب أفضل للعاملين يحدها النظام الأساسى للمنشأة أو العقد الجماعى ، و توزع الحصة الكلية لمقابل الخدمة فى المنشآت الفندقية و السياحية على الوجه الآتى :

(أ) ٨٠٪ من الحصة الكلية للعاملين بالمنشآت .

(ب) ٢٠٪ من الحصة الكلية للمنشأة مقابل الكسر و الفقد و التلف .

مادة (٢) - توزيع نسبة الـ ٨٠٪ من الحصة الكلية المشار إليها فى البند (١) من المادة السابقة على العاملين بالمنشآت الفندقية و السياحية على الوجه الآتى :

(أ) ٦٠٪ من الحصة الكلية على العاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

(ب) ١٥٪ من الحصة الكلية على العاملين غير المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

(ج) ٥٪ من الحصة الكلية كحوافز على المستحقين من جميع فئات العاملين بالمنشأة .

على أنه بالنسبة للملاهي الليلية تكون النسبة بواقع ٥٠٪ للعاملين المنصوص عليهم

بالبند (أ) من هذه المادة (١) و ٢٥٪ للعاملين المنصوص عليهم بالبند (ب) من هذه المادة .

* نخر هذا القرار بعدد الوقائع المصرية رقم ١٦٥ في ٢٠٠٣/٧/٢٤ على أن يعمل به اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره

مادة (٣) - يتعدد بالعاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالمعلاء .

أولاً : في المنشآت الفندقية ؛ جميع العاملين بها عدا شاغلي الوظائف والقائمين بالأعمال الآتية :

(أ) المدير العام - نائب المدير العام - المدير المقيم - المدير - مديرو الإدارات ونوابهم -

مديرو الأغذية والمشروبات والعاملين بوظائف الأقسام الآتية :

الهندسة- الفسيل والكي- الأمن - المشتريات- الحسابات عدا صرافى المطاعم والمشروبات

و الملهى الليلي و خزينة محاسبة المعلاء - شؤون العاملين- منقضى الأوانى و الفضيات -

الطبخ عدا من يؤدى بصورة أصلية و منتظمة عملاً مباشراً لخدمة المعلاء داخل صالة الطعم -

مراقبة الأغذية والمشروبات - مخازن الأغذية و المشروبات- سكرتارية الوظائف والأقسام

السالف الإشارة إليها .

(ب) الأجانب الذين يرتبطون بالمنشآت بمقود عمل تحدد معاملتهم المالية .

ثانياً : في المنشآت السياحية : التوروبوتيل - الجرسون- السفرجى و مساعده-

البارمان و مساعده- صراف المعلاء .

مادة (٤) - يكون تحديد نوعية العاملين المنصوص عليهم في البندين أولاً و ثانياً

من المادة السابقة على أساس ما هو ثابت بمقود عملهم و ما أدخل عليها من تعديلات و طبعة

العمل الذى يمارسونه و في جميع الأحوال لا يجوز أن يقل أجر العامل عند نقله من نوعية

إلى أخرى إلا إذا كان هذا النقل استجابة لطلب العامل .

مادة (٥) - على المنشآت الفندقية التى تطبق نظام الأجر الثابت أن تقوم في نهاية كل سنة على

الأكثر بمقارنة ما تم صرفه من أجور للعاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالمعلاء مع حصيللة النسبة

المخصصة لهم من الحصيللة الكلية لمقابل الخدمة ، وفقاً للمبين بالبند (١) من المادة ٢ فإذا كانت

أجورهم الثابتة أقل من حصيللة هذه النسبة يوزع الفرق عليهم بنسبة أجورهم الثابتة .

مادة (٦) - تعد كل منشأة من المنشآت الفندقية السياحية سجلاً تفيد فيه حصيلة النسبة المئوية لمقابل الخدمة يشتمل على البيانات الآتية :

- (١) الحصيلة الكلية للنسبة المئوية "مقابل الخدمة" .
- (٢) حصيلة النسبة المخصصة للمنشأة .
- (٣) حصيلة النسبة المخصصة للحوافز .
- (٤) حصيلة النسبة المخصصة للعاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .
- (٥) حصيلة النسبة المخصصة للعاملين غير المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

على أن يبين في هذا السجل ما تم توزيعه من هذه الحصيلة و يجوز لمجلس إدارة النقابة العامة للعاملين بالسياحة و الفنادق أن يختار أحد أعضاء النقابة العامة للاطلاع على هذا السجل مرة كل ثلاثة أشهر و للنقابة الحق في أن تستعين بمن تراه للمراجعة المطلوبة .

مضوم مقابل الخدمة الذي يحصل عليه العمال لضريبة المرتبات :

تنص المادة (٤٩) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على :

تسرى الضريبة (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة لإيرادات المرتبات) على ما يأتي :

١-.....٢- المرتبات و ما في حكمها و الماهيات و الأجور و المكافآت و الإيرادات المرتبة مدى الحياة (فيما عدا المعاشات) التي تدفعها الشركات و المنشآت و الجمعيات و الهيئات الخاصة و المعاهد التعليمية و الأفراد إلى أى شخص مقيم في مصر ، وكذلك أى شخص مقيم في الخارج عن خدمات أبيت في مصر .

و لما كان مقابل الخدمة الذي يدفعه العملاء في المنشآت السياحية و الفندقية يعتبر من الأجر الذي يتقاضاه العامل في تلك المنشآت طبقاً لنص المادة (١) من القانون ١٢ لسنة ٢٠٠٣ بإصدار

قانون العمل - فإنه بالتالي يخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للإيرادات والمرتبات طبقاً لما جاء بالبنـد (٢) من المادة (٤٩) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

* بالنسبة لمدى خضوع مقابل الخدمة في المنشآت الفندقية و السياحية لرسم التنمية
تنص المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة على أن يفرض رسم تنمية يسمى "رسم تنمية الموارد المالية للدولة" على ما يأتي :

١- ٢- ١٥- الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية و يحدد الرسم عليها وفقاً للمبالغ المدفوعة و بالنسب الآتية :

٢٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد على ذلك

و تلتزم الجهات التى تقدم هذه الخدمات بتحصيل هذا الرسم مع قيمة الخدمات و توريده إلى مصلحة الضرائب.

و مفاد ذلك أن الوعاء الذى يتخذ أساساً لحساب رسم تنمية الموارد المالية للدولة المفروض على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية يتمثل في قيمة الخدمة و هو مجموع المبالغ التى تؤدي إلى الفندق أو المحل العام السياحى مقابل إقامة الحفل أو الخدمة الترفيهية و من بين ذلك مقابل الخدمة التى يضيفها الفندق على الفاتورة التى تحرر في هذا الشأن . و بالتالي فإن رسم تنمية الموارد المالية للدولة يتمين اقتضاؤه على قيمة الفاتورة و التى تحتوى على قيمة الخدمة زائد مقابل الخدمة (١٢,٥ عادة) باعتبار أن قيمة الفاتورة تمثل المبالغ المدفوعة من عميل الفندق و هى وعاء رسم التنمية سالف الذكر .

* المرجع - حوقى و شركاه - العدد ١٢/٢٠٠٠

المبحث الثاني : الإعفاءات الضريبية والمنشآت الفندقية

١- مدى تمتع البوالغو والفنادق العائمة في النيل بين محافظتي
قنا وأسوان بالإعفاء الضريبي :

١- تنص المادة (٥) من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية
والسياحية على الآتي :

مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربي والمناطق
الحرّة ، والإعفاءات المقررة به وبأية إعفاءات ضريبية مقررة في أي قانون آخر ، تعفى المنشآت
الفندقية والسياحية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة
وغيرها من الضرائب الإضافية على أي منها ، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة
نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون .

وفي جميع الأحوال لا يجوز للمجالس المحلية فرض أية ضرائب أو رسوم على المنشآت
الفندقية والسياحية إلا بعد موافقة وزير السياحة . وبتاريخ ٢٠ مارس ١٩٩٣ صدر القانون
رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية
والسياحية ونشر بمعد الجريدة الرسمية رقم ١٣ في أول أبريل سنة ١٩٩٣ متضمناً ما يلي :

(المادة الأولى)

يضاف إلى القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ مادة جديدة برقم ٥ مكرراً نصها كالآتي :

مادة (٥) مكرراً : مع عدم الإخلال بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩
أو بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قانون آخر ، يكون الإعفاء من الضرائب المنصوص عليه في المادة
السابقة لمدة عشر سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية التي تقام في المناطق النائية ،
ويصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء .

(المادة الثانية)

يمرر حكم المادة السابقة على المنشآت الفندقية والسياحية التي أعفيت وفقاً للمادة (٥)
من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ المشار إليه ، ويكون الإعفاء مقصوراً على المدة المتممة للعشر
سنوات ، وتحسب اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون .

(المادة الثالثة)

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية و يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره.

٢- كما صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٩٦ لسنة ١٩٩٣ و قرر في مادته الاولى باعتبار محافظات أسوان و الوادي الجديد و شمال سيناء و جنوب سيناء و المنطقة الواقعة من قرية الزعفرانة / رأس غارب حتى الحدود المصرية السودانية بمنطقة حلايب جنوباً و بعمق ٥ كيلو مترات من الأماكن النائية في حكم القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ و المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ .

٣- أ- صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١١ لسنة ١٩٩٥ و قرر في مادته الاولى ما يلي :
تعتبر محافظة قنا منطقة نائية في حكم القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ .

ب- كما انتهى رأى إدارة الفتوى لوزارة المالية رقم ٨٨٢ بتاريخ ١٩٩٥/٩/١٦ (ملف رقم ٨٨٤/١/١٥) بجلسة ١٩٩٥/٧/١٠ إلى أن أحكام قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١١ لسنة ١٩٩٥ باعتبار محافظة قنا منطقة نائية في حكم القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ معدلاً بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ ، تسمى اعتباراً من ١٩٩٣/٤/٢ تاريخ العمل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ استناداً إلى أن نص المادة الثانية من هذا القانون يؤكد سريان الإعفاء من تاريخ العمل به و ليس من تاريخ صدور قرار رئيس مجلس الوزراء بتحديد المنطقة أو المناطق النائية باعتبار أن ذلك إعمالاً لقاعدة الأثر الفوري للقانون .

و تأسيساً على ما تقدم :

فلقد رأت مصلحة الضرائب بتاريخ ١٩٩٦/١/٣١ أن البواخر و الفنادق العائمة في النيل ، و التي يقتصر نشاطها في النيل بين محافظتي قنا و أسوان - و في نطاق - هاتين المحافظتين - و التي انتهت فترة إعفائها الخمسى بموجب القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ قبل التعديل ، تستفيد من الإعفاء المقرر بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ معدلاً بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون في ١٩٩٣/٤/٢ و بشرط ألا يتجاوز خط سيرها و نشاطها دائرة المنطقة النائية . فإذا تجاوزها فلا تفيد من الإعفاء الضريبي المشار إليه .

ب- مدى جواز الجمع بين الإعفاء الوارد بالمادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وبين الإعفاء الوارد بالمادة (٢١)

من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار :-

باستعراض كل من نص المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ونص المادة (٢١) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ نجد أن البند (١) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ينص على أن يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي قررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص وأن تكون أوراقها المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية .

كما وتقتضي المادة (٢١) من القانون (٨) لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار بأن يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي المصري للإقراض والخصم عن سنة المحاسبة وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة وأن تكون أسهمها مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية .

والملاحظ أنه قد ثار جدل في هذا المجال ، فذهب رأى إلى القول بالجمع بين الإعفاء الوارد بالبند (١) من المادة (١٢٠) من القانون والضرائب على الدخل وبين الإعفاء الوارد بالمادة (٢١) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار حيث أنه لم ينص في القانون (٨) لسنة ١٩٩٧ صراحة على عدم الجمع بين الإعفاءين أو على عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل قد وردت في أي قانون آخر بينما هناك رأى آخر يذهب إلى القول بعدم الجمع بين الإعفاء الوارد بالبند (١) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وبين الإعفاء الوارد بالمادة (٢١) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ وذلك استناداً إلى أن البند (١) من المادة (١٢٠) الواردة بقانون الضرائب على الدخل تمنى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي قررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى

البنوك عن سنة المحاسبة بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص وأن تكون أوراقها المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية". وهذا نص عام مطلق على جميع الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية حيث تعني من ضريبة أرباح شركات الأموال مبلغ نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي قررها البنك المركزي على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة .

أما القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ فهو يخاطب الشركات الخاضعة لأحكامه والذكورة والمحددة في المادة (١) من هذا القانون ، حيث أعتفت المادة (٢١) منه الضريبة على أرباح شركات الأموال بمبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي للإقراض والخصم عن سنة المحاسبة وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة والتي تكون أسهمها مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية .

والإعفاء بين الإعفاءين الخار إليهما وذلك استناداً إلى المادة (٢) من القانون المدني - وهو من القواعد القانونية العامة - والذي ينص على أنه "لا يجوز إلغاء نص تشريعي إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء، أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم ، أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع " .

فعلماً بذلك يكون نص المادة (٢١) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ - وهو تشريع لاحق للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣- قد نظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع وأعطى ميزة للشركات المساهمة الخاضعة لأحكامه حيث أنه أصبح الإعفاء من الضريبة على أرباح شركات الأموال يعادل مبلغ من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزي على الإقراض والخصم عن سنة المحاسبة بدلاً من الإعفاء الوارد بالبند (١) من المادة (١٢٠) من قانون الضرائب على الدخل حيث أن الإعفاء من ضريبة شركات الأموال الوارد بالبند (١) من المادة (١٢٠) يعادل مبلغ من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزي على الودائع عن سنة المحاسبة .

ومن المعروف أن سعر البنك المركزي المصري للفائدة على الإقراض والخصم تكون دائماً أعلى من سعر الفائدة على الودائع . وهذه هي الميزة التي اختص بها القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ شركات المساهمة الخاضعة لأحكامه والتي تنشأ بعد تاريخ العمل به. ونحن من جانبنا نؤيد وجهة النظر التي انتهى إليها أصحاب الرأي الثاني .

المبحث الثالث : المشكلات الضريبية و المنشآت الفندقية

أسفر التطبيق العملي للقوانين المعمول بها بالدولة عن تعدد معالجات المحاسبة الضريبية للمواقف التي تواجه المنشآت الفندقية و السياحة مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل التي أثرت على كفاءة العمل بهذه المنشآت مما كان له في النهاية آثار اقتصادية سلبية على الدخل القومي - و فيما يلي سنتناول بعض هذه المشاكل على سبيل المثال لا الحصر :-

أولاً: ١- مدى الالتزام بصور قرار وزاره باعتبار الفنادق - منشآت فندقية - في حكم القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ *

سبق أن أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية رقم ٢٩ لسنة ١٩٨٥

بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١٠ و قد نص فيها على ما يلي :

" ... و حيث أن القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحة ينص على أن المنشآت الفندقية و السياحة التي ينطبق عليها نص القانون يصدر بشأنها قرار من وزير السياحة . توجه مصلحة الضرائب نظر المناطق الضريبية و الأموريات التابعة لها إلى عدم قبول أي خطابات خاصة بإعفاء ضريبي لمنشآت سياحية أو فندقية صادر من أي جهة حيث أن الأعفاء المقرر طبقاً للقانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ يصدر بقرار من وزير السياحة " .

و قد أشارت هذه التعليمات مشاكل في التطبيق حيث أن الفنادق لا يصدر بشأنها قرار من وزير السياحة . و قد حسمت محكمة النقض في حكمها الصادر في الطعن رقم ١١٦١ لسنة ١٩٥٦ ق بجلسته ١٩٩٣/١/١٨ هذا الموضوع بتقرير المبدأ الآتي :

" الفنادق على إطلاقها وفقاً لنص المادة الأولى من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ و المادة (٥) منه تعتبر منشآت فندقية و لا تستلزم صدور قرار من وزير السياحة بتحديدها ، و تعفى من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المفقولة و غيرها من الضرائب الإضافية لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها أما المنشآت التي اشترط المشرع لاعتبارها فندقية صدور قرار من وزير السياحة بتحديدها هي الاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة " .

* مجلة جمعية الضرائب المصرية - العدد السادس / ١٩٩٢

ب- مدى جواز مناقشة قرار وزير السياحة في شأن إعفاء المنشآت السياحية المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان من الضرائب .

" بتاريخ ١٩٨٩/٨/٢١ أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التفسيرية العامة رقم ٦ لسنة ١٩٨٩ جاء فيها ما يلي : ثار التساؤل حول الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالمطاعم والكافتيريات الصادر لها قرار من وزير السياحة تطبيقاً لأحكام القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في حالة عدم اقتصار نشاطها على تقديم المأكولات والمشروبات لاستهلاكها بداخل المحل وإنما يمتد ذلك البيع للجمهور لاستهلاكها خارج المحل وهل يطبق عليها الإعفاء الخمسي من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية تطبيقاً للمادة الخامسة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ من عدمه -

ولعل من أهم الشروط في هذا الخصوص هو الشرط الخاص بأن يكون المطعم السياحي معداً أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان. وإيضاحاً لهذا الشرط ، فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة الضوابط الآتية :

(١) (٢) في حالة ما إذا كان المطعم معداً أساساً لتقديم المأكولات والمشروبات لاستهلاكها بخارجه أى أن نشاطه الأساسي هو مجرد أعداد المأكولات والمشروبات وبيعها للزبائن لتناولها بمنازلهم أو خارج المحل . فإن الشرط الخاص بأن يكون المطعم معداً أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان يكون غير متوفر في هذه الحالة وبالتالي لا يستحق هذا المطعم الإعفاء الضريبي ، حتى ولو اعتبرته وزارة السياحة منشأة سياحية . (٣) - أما إذا كان النشاط الأساسي أو الغالب هو تقديم المأكولات والمشروبات لاستهلاكها خارج المحل ، فإنها لا تستحق الإعفاء الضريبي لعدم توافر الشرط المشار إليه في شأنها .

وقد ثار التساؤل عن مدى أحقية مصلحة الضرائب في تجاهل (قرار وزير السياحة) باعتبار المنشآت سائلة الذكر منشآت سياحية وعدم إعمال الأثر المترتب على ذلك وهو الإعفاء الخمسي طبقاً للمادة ٥ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ .

و قد حسمت محكمة النقض هذا الموضوع بتقرير المبدأ التالي :

" ليس للمحاكم العادية عند الفصل في المنازعات المدنية و التجارية تجاهل القرار الإداري أو عدم اعمال آثاره لخروج القرارات الإدارية من اختصاصها أيا كان الطلب أو النزاع المتعلق بها إلا أن يكون ذلك القرار انحدر إلى درجة العدم . مثال ذلك القانون رقم ١٩٧٣/١ و قرار وزير السياحة رقم ١٩٧٥/١٢١ " .

و قد نص الحكم على ما يلي :

" الأصل وفقا للمادتين ١٥ ، ١٧ من قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ و المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ - و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة انه ليس للمحاكم العادية عند الفصل في المنازعات المدنية و التجارية تجاهل القرار الإداري أو عدم اعمال آثاره ، لخروج القرارات الإدارية من اختصاصها أيا كان الطلب أو النزاع المتعلق بها ، إلا أنه يكون لتلك المحاكم أن تمنح تلك القرارات وضعها القانوني على هدى حكمة التشريع و مبدأ الفصل بين السلطات و حماية الأفراد و حقوقهم و هى في سبيل ذلك تملك بل من واجبها التحقق من قيام القرار الإداري بمقوماته القانونية و التعرف على فحواه فإن ظهر لها سلامة صدوره غير مشوب بما يندرج إلى درجة العدم كان عليها أن تعمل تطبيقه وفقاً لظاهر نصوصه و تفزل ما وصف له القانون من آثار على النزاع المطروح " .

لما كان ذلك و كان القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ قد نص في مادته على (....تعتبر منشأة سياحية في تطبيق أحكام هذا القانون الأماكن المدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهى و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و المطاعم التى يصدر بتحديدھا قرار من وزير السياحة ...) .

و كان الثابت في الدعوى أن وزير السياحة قد أصدر وفقاً لصلاحياته بموجب هذا القانون القرار رقم ١٢١ لسنة ١٩٧٥ باعتبار منشأة النزاع و هى كائنة بشارع و مهياً لتقديم السندوتشات و السوفت كريم و المشروبات منشأة سياحية و هو على هذا النحو يكون قد استكمل مقومات القرار الإداري بوصفه إفصاح جهة الإدارة عن إقرارها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين و اللوائح بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ممكناً و جائزاً و كان الباعث عليه ابتغاء

مصلحة عامة ، غير مشوب بعيب جسيم ظاهر الوضوح بحيث يجرده من الصفة الإدارية و ينحدر به إلى درجة العدم و بالتالي ينعقد الاختصاص بنظر الطاعن التي توجهها إليه الطاعنة لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره ، و لا تمتلك المحاكم العادية إلا أعمال آثاره ، و من ثم فلا يترتب على الحكم المطعون إنا اعتد بذلك القرار فأعمل آثاره على النزاع المطروح و بما يضحى معه النص عليه في هذا الخصوص على غير أساس .

ثانيا : الأرباح الرأسمالية :

ثار خلاف حول مدى خضوع الأرباح الرأسمالية (الفرق بين القيمة الدفترية للأصل و ثمن البيع أو مبلغ التعويض نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل) و التي تحققها المشروعات نتيجة التصرف في بعض أصولها الثابتة أو بيع بعض فروعها للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال خلال فترة الإعفاء الضريبي ، و هل هذا الربح الرأسمالي تخضع عليه الضريبة على الدخل بصفة مستقلة عن نتيجة النشاط الجاري للمنشأة بصرف النظر عن كونه رباحاً أو خسارة ؟

و من جانبنا نرى أنه انا حققت إحدى المنشآت الفندقية أو السياحية أرباحاً رأسمالية خلال فترة الإعفاء الضريبي ، فان الإعفاء الممنوح لهذه المنشآت لابد أن يمتد ليشمل الأرباح الرأسمالية شأنها شأن الأرباح الايرادية و ذلك للأسباب الآتية :

(أ) الإعفاء و الخضوع للضريبة لابد و أن يكون بنص صريح و حيث أن نص القانون لم يرد به ما يخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة و بالتالي يجب عدم إخضاع هذه الأرباح خلال فترة الإعفاء الضريبي المقرر لتلك المنشآت .

(ب) الإعفاء و الخضوع للضريبة يكون عاما بحيث يسرى على الأرباح العادية الناشئة من العمليات الجارية إلى جانب الأرباح الرأسمالية و حيث أن نص القانون قد جاء عاما ، فهو يشمل الأرباح العادية و الأرباح الرأسمالية في نفس الوقت .

ثالثا : الاستهلاكات الحقيقية و الاستهلاكات الإضافية :

بجانب الاستهلاكات الحقيقية التي تجريها المنشآت و التي تعتبر من بنود التكاليف فقد سمح المشرع الضريبي بحساب استهلاك إضافي ، حيث نص البند رقم (٣) من المادة (٢٤) المتعلقة

بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والبند رقم (٣) من المادة (١١٤) - المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال - من القانون رقم ١٧٥ لسنة ١٩٨١ في شأن الضرائب على الدخل ، على أن يعتبر من بنود التكاليف واجبة الخصم : (خمس و عشرون في المائة من تكلفة الآلات و المعدات الجديدة التي تشتريها المنشأة "أو الشركة" لاستخدامها في الإنتاج و ذلك بالإضافة إلى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة ، و يحسب الاستهلاك الإضافي اعتبارا من تاريخ الاستخدام في الإنتاج ولمدة واحدة و بشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ٣٦ من هذا القانون) .

و قد ثار خلاف حول كيفية معالجة هذا الاستهلاك الإضافي :

هل يستنزل من القيمة الدفترية للأصل ؟ أم يقتصر الأمر على اعتباره تكلفة من وجهة النظر الضريبية بأن يخصم من الأرباح التي تحققها المنشأة في حسبة خارجية للوصول إلى وعاء الضريبة أي لا يكون لهذا الإجراء أي تأثير على القيمة الدفترية للأصل ؟

ردا على هذه المشكلة فأنا نرى بأنه لا كان الاستهلاك الإضافي يعتبر من بنود التكاليف واجبة الخصم في سنة الحصول على الأصل فإنه لا تستنزل قيمة الاستهلاك الإضافي من القيمة الدفترية للأصل و إلا تكون يصدد ما يسمى (تعجيل إهلاك الأصل) و هو ما لم يقصده المشرع الضريبي عند وضعه لبند الاستهلاك الإضافي ضمن بنود التكاليف بالمادة (٢٤) أو المادة (١١٤) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وأبها : المخصصات المكونة خلال فترة الإعفاء الضريبي :

قد تقوم بعض المنشآت الفندقية و السياحية في خلال فترة الإعفاء بتكوين مخصصات تظل دون استخدام خلال فترة الإعفاء و بعد انتهاء هذه الفترة قد تستخدم هذه المخصصات كليا أو جزئيا و قد لا تستخدم على الإطلاق لزوال سبب تكوينها ، ويتم بالتالي ردها لحساب الأرباح و الخسائر بعد فترة الإعفاء و هنا يثار التساؤل الآتي :

هل تخضع المبالغ التي يتم ردها لحساب الأرباح و الخسائر في سنة من السنوات الخاضعة للضريبة (بعد الإعفاء) ، أم هل ترد هذه المبالغ إلى حساب الأرباح و الخسائر في سنة تكوينها (خلال فترة الإعفاء) ؟ وبالتالي لا تخضع للضريبة ؟

وردا على هذه التساؤلات نرى أنه طبقا لبدأ استقلال السنوات الضريبية ، فإنه عند رد مبالغ هذه المخصصات أو جزء منها إلى حساب الأرباح والخسائر (لانتفاء الغرض منها أو لزوال سبب تكوينها) فإن عملية رده هذه المبالغ لابد أن تكون إلى حساب الأرباح والخسائر في سنة تكوينها (خلال فترة الإعفاء الضريبي) وبالتالي لا تخضع للضريبة .

خامسا : فروق العملة :

ثار خلاف حول فروق إعادة تقييم الأصول والخصوم المتداولة المتعلقة بالمنشآت الفندقية والسياحية ، ومدى خضوع هذه الفروق للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال . حيث يتم إعادة تقييم أرصدة الأصول والخصوم المتداولة - والتي تكون مقومة بعمللة أجنبية - في تاريخ تصوير الميزانية طبقا لسعر الصرف العلن في ذلك التاريخ . ونتيجة هذه المعالجة قد ينشأ رصيد مدين أو رصيد دائن لحساب فروق إعادة تقييم العملات ، وقد ثار خلاف في الرأي حول كيفية معالجة رصيد فروق إعادة تقييم العملات :

فإذا كان الرصيد مدين : هل يضاف على حساب الأرباح والخسائر باعتباره من بنود التكاليف أم يظهر هذا الرصيد ضمن بنود الأصول بالميزانية ؟ وإذا كان الرصيد دائن : هل يعمل على حساب الأرباح والخسائر باعتباره من بنود الإيرادات وبالتالي يخصم للضريبة على الدخل أم يظهر هذا الرصيد ضمن بنود الخصم بالميزانية ؟

و أحيوا هل ستختلف المعاملة الضريبية لفروق إعادة تقييم العملات الأجنبية خلال فترة الإعفاء الضريبي عنه بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي ؟

على ضوء ما سبق نرى توحيد المعاملة الضريبية لفروق إعادة تقييم العملات الأجنبية خلال فترة الإعفاء الضريبي للمنشآت الفندقية والسياحية أو بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي على أن تكون المعاملة على النحو التالي :

♦ إذا كان رصيد إعادة التقييم مدين : فلا بد أن يحمل هذا الرصيد على حساب الأرباح والخسائر باعتباره أحد بنود التكاليف .

♦ أما إذا كان رصيد حساب إعادة التقييم دائن : فلا يجب أن يحمل هذا الرصيد إلى حساب الأرباح والخسائر باعتباره أحد بنود الإيرادات حيث أن ذلك من شأنه إخضاع أرباح غير فعلية للضريبة وإنما يكون الوضع السليم هو اعتبار هذا الرصيد الدائن أحد بنود الخصوم بالميزانية تخضع به فروق إعادة التقييم المعينة بعد ذلك مستقبلا .

سادسا : ترحيل الخسارة :

بالنسبة لترحيل الخسارة المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات الخاضعة للضريبة فقد أجاز المشرع الضريبي ترحيل الخسارة المتعلقة بإحدى السنوات لتخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات حيث تنص المادة (٢٥) - المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية - و المادة (١١٥) - المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال - من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في شأن الضرائب على الدخل على أنه : (إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة ، فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل إلى السنة التالية وحتى السنة الخامسة ، ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلى حساب أي سنة أخرى) .

و بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية و التي تتمتع بفترة اجازة ضريبية ، فقد أثير خلاف في الرأي حول معالجة الخسائر المحققة في سنة معينة من سنوات الإعفاء الضريبي :

هل يمكن ترحيل الخسائر المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات التالية الخاضعة للضريبة ؟ أم أن فترة الإعفاء الضريبي يقابلها التزام ضمني على المنشأة بتحمل خسائرها المحققة نتيجة الاستغلال أو غم بغرم وبالتالي لا يجوز لها أن ترحل الخسائر المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات التالية الخاضعة للضريبة ؟

في رأينا أن المنشآت الفندقية والسياحية (و التي تتمتع بفترة إعفاء ضريبي) يجب أن تستفيد من نص المادة (٢٥) - المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية و المادة (١١٥) - المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال و ذلك للأسباب الآتية :

(أ) نص المادة (٢٥) أو المادة (١١٥) نص مطلق غير مقيد بالأ تكون الشركة معفاة من الضريبة ، و من ثم يكون الاستفادة به بالشروط والأوضاع الواردة به .

(ب) أن مفهوم فترة الإعفاء الضريبي الممنوح لهذه المنشآت هو تشجيع الممولين و لا يمكن أن يؤدي مفهوم الرغبة في التشجيع إلى أن يصبح الممول المطلوب تشجيعه في وضع أسوأ من الممول العادي إذا أخذنا برأى عدم جواز ترحيل الخسارة المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات الخاضعة للضريبة .

سابعاً : أرباح النشاط الفرعي و النشاط المكمل :

تنص المادة (٥) من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية على أنه : (... تعفى المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون) و قد ثار خلاف حول الإيرادات التى يشملها نطاق الإعفاء الضريبي المقرر :

هل يسرى الإعفاء الضريبي على جميع الإيرادات التى تحققها المنشآت الفندقية و السياحية بدون تمييز لأنواع هذه الإيرادات ؟ أم يحتم التفرقة بين إيرادات النشاط الرئيسي (مثل المبيت و الإقامة) و إيرادات النشاط الفرعي أو المكمل (مثل إيراد تأجير المحلات داخل الفندق و مبيعات الطويات و البار لغير النزلاء و إيرادات التليفون لغير النزلاء) ، حيث تعفى إيرادات النشاط الرئيسي من الضريبة على الدخل خلال فترة الإعفاء الضريبي بينما تخضع إيرادات النشاط الفرعي أو المكمل للضريبة ، و كيف يحتم التفرقة بينهما في هذه الحالة ؟

أن نص المادة (٥) من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية قد أعفى تلك المنشآت من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و من الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية ، و بالتالي فإن الإعفاء الضريبي يشمل جميع الإيرادات التى تحققها تلك المنشآت بدون تمييز لأنواع هذه الإيرادات و ذلك للأسباب الآتية :

(أ) المادة (٥) من القانون المذكور لم تفرق بين أرباح النشاط الرئيسي و أرباح النشاط الفرعي أو النشاط المكمل . و بالتالي فإن الإعفاء الوارد في القانون إعفاء مطلق و لا يجوز بعد ذلك التفرقة بين أرباح نشاط رئيسي و آخر فرعي .

(ب) من المعلوم أن النشاط الفندقى هو من الأنشطة المتكاملة بمعنى أنه يجب تقديم خدمة متكاملة للزبون أو السائح و بالتالي لا يجوز أن تفصل بين إيراد النشاط الرئيسي (مثل المبيت و الإقامة) و إيرادات النشاط الفرعي أو المكمل (مثل إيراد تأجير المحلات داخل الفندق و إيرادات التليفون ... الخ) .

ثامنا : المبالغ المدفوعة نظير الإدارة

قد تأخذ المنشآت الفندقية أو السياحية شكل شركة أموال خاضعة لقانون الاستثمار – شركة مساهمة مثلا- و قد يكون المركز الرئيسي لهذه المنشأة في إحدى مدن المجتمعات العمرانية الجديدة . و يتولى ادارة هذا النوع من الشركات أعضاء مجلس الإدارة مقابل مكافآت أو بدلات .

تنص المادة (٢٤) من القانون رقم (٥٩) لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة على أنه : (.... تعفى أرباح المشروعات و المنشآت التي تزاول نشاطها في مناطق خاضعة لاحكام هذا القانون من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و ملحقاتها كما تعفى الأرباح التي توزعها أى منها من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة و ملحقاتها و ذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال .

كما تنص المادة (١) بند (١١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار الضرائب على الدخل على خضوع كل ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة المصريين في شركات الاستثمار للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بواقع النصف و ذلك خلال فترة الإعفاء الضريبي المقرر للمشروع و دون الاعتداد بأى إعفاء مقرر في قانون آخر .

و من هنا ثار خلاف حول المعاملة الضريبية للمبالغ التي يحصل أعضاء مجلس الإدارة المصريين عليها في هذه الحالة :

هل تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بواقع النصف ؟ و هل المقصود بالنصف هو نصف السعر على الإيراد كله أم السعر الكامل على نصف الإيراد ؟ هل تعفى تلك المبالغ خلال العشر سنوات من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالكامل طبقا لنص المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ؟

بالنسبة للمعاملة الضريبية للمبالغ المدفوعة للمصريين نظير ادارة المنشآت التي تتخذ شكل شركات استثمار و تعمل في المجتمعات العمرانية الجديدة خلال فترة الإعفاء الضريبي ، نرى إعفاء تلك المبالغ خلال العشر سنوات من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالكامل طبقا لنص المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة . و لا يجوز تطبيق نص المادة (١) بند (١١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار الضرائب

على الدخل حيث أن تطبيق هذه المادة و الذي ينص على عدم الاعتماد بأى إعفاء مقرر في قانون آخر يتعارض من نص المادة (١٥١) من القانون المذكور و التى تنص على : (لا تخل أحكام هذا القانون بما هو مقرر من إعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى) .

تاسعا : الخدمات الترفيهية و رسم التنمية ؛

و قد يتساءل البعض عن مدى لخصوم الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقدم فى الفنادق و المحلات العامة السياحية لرسم تنمية الموارد المالية ؟

للرد على هذا التساؤل فإنه طبقاً لنص البند (١٥) من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم لتنمية الموارد المالية للدولة فإن الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقدم فى الفنادق و المحلات العامة السياحية تخضع لرسم تنمية الموارد المالية وفقاً للمبالغ المدفوعة بنسب محددة .

مع ملاحظة أنه سبق أن شار خلاف بين مصلحة الضرائب و بين الفنادق و المحلات العامة السياحية حول تفسير ما هو المقصود بالحفلة أو الخدمة الترفيهية . و تم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة التى أصدرت فتواها رقم ٣٩٢/٢/٣٧ بتاريخ ١٩٨٩/١٠/٤ بإيضاح ما هو المقصود بالحفلة و ما هو المقصود بالخدمة الترفيهية فأفادت :
١- إن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى هو تقديم وجبات و مشروبات و هذا النشاط لا يخضع لرسم التنمية حتى و لو صاحبه ترفيه اعتاد الفندق أو المحل العام السياحى تقديمه كالحفلات اليومية بالملهى الليلي .

٢- إن الحفلة أو الخدمة الترفيهية لكى تخضع لرسم التنمية يجب :

- أن تكون خارجة عن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى .
- أن تتطلب من الفندق أو المحل العام السياحى إعداداً خاصاً .
- أن تكون مقامة على قاعة مؤجرة لقيم الحفل أو الخدمة بأجر .

و من أمثلة الحفلات : حفلات أعياد الميلاد ، حفلات رأس السنة ، حفلات المناسبات العامة و بصرف النظر عن وجود ترفيهه .

و من أمثلة الخدمات الترفيهية : الحفلات المصار إليها من قبل متى كان ترفيهه فيها .

نتيجة لما توضح بالبند (٣) من هذه المذكرة فإن المؤتمرات العلمية وحفلات التكريم و الندوات العلمية و أى تجمع يقام بالفندق أو المحل العام السياحى يخضع لرسم التنمية وفقاً لمفهوم الجمعية العمومية تسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة سائلة الذكر و التى وافقت عليها مصلحة الضرائب التى أصدرت بشأنها تعليماتها المشار إليها على أساس أن المؤتمر العلمى أو حفلة التكريم أو الندوة العلمية أو أى تجمع آخر خارج عن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى يعتبر من قبيل الحفلات ، ذلك لأنه :

(أ) يتطلب تأجير قاعة لإقامته .

(ب) لابد من إعداد خاص لهذه القاعة لإقامة المؤتمر العلمى أو حفلة التكريم أو الندوة أو أى تجمع آخر خارج عن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى .

إلا أننا نخالف رأى السابق لعدم تمضى هذا التفسير الذى انتهت إليه الجمعية العمومية لتسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة وأخذت به مصلحة الضرائب مع المنطق فيما يتعلق بلفظ الحفلات .

وفي رأينا أن علاج هذا الموقف يتطلب الآتى :

(أ) إما إجراء تعديل تشريعى في البند (١٥) من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه بما يحقق المفهوم الذى يتمشى مع المنطق فيما يتعلق بلفظ الحفلات وهذا في رأينا هو الحل الأمثل .

(ب) و إما مناشدة مصلحة الضرائب لإصدار تعليمات جديدة بعدم إخضاع الندوات العلمية أو المؤتمرات العلمية أو حفلات التكريم لرسم التنمية تأسيساً على أنها مجرد جلسات في الفندق أو المحل العام السياحى لا تتطلب إعداداً خاصاً و من ثم لا ترقى لمفهوم الحفلات .

الفصل الثالث : المعاملة الضريبية للمنشآت الفندقية في ضوء أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات

المبحث الأول : المعاملة الضريبية للأنشطة الفندقية

من أولى الخدمات التي خضعت للضريبة العامة على المبيعات منذ صدور القانون (١١) لسنة ١٩٩١ هي الخدمات الفندقية و المطاعم السياحية حيث وردت في صدر الجدول رقم ٢ المرافق للقانون .

معييار خضوع الفنادق و المطاعم السياحية :

أن المعيار الأساسي لخضوع الفنادق و المطاعم هو كونها سياحية اشترط القانون أن تكون هذه الفنادق و المطاعم حاصلة على ترخيص سياحي من الجهة المختصة و هي وزارة السياحة و على ذلك فإن الفنادق و المطاعم الغير سياحية لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات حتى و لو كانت في مستوى فاخر في تقديم خدماتها للرواد فإن معيار الخضوع هنا هو مدى حصولها على الترخيص السياحي من عدمه .

و كذلك لم يشترط القانون تحديد فئة معينة أو درجة معينة للخضوع سواء كان الفندق أو المطعم تقويمه نجمة واحدة أو خمس نجوم فظالما هو حاصل على الترخيص السياحي فهو خاضع للضريبة و بشرط أن تكون المبيعات المحققة تبلغ ٥٤ ألف جفيتها قبل صدور القانون بعام أو مجرد تحقيق هذا الرقم من المبيعات في أي سنة أو جزء من السنة بعد صدور القانون .

فئة الضريبة :

طبقا لنص الجدول ٢ المرافق للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ فإن الضريبة التي تفرض على الخدمات التي تقدمها الفنادق و المطاعم السياحية هي ٥٪ من إجمالي قيمة الخدمة المؤداة .

وعاء الضريبة على الفنادق و المطاعم السياحية :

وعاء الضريبة على المبيعات في النشاط الخاص بالفنادق و المطاعم السياحية هو إجمالي قيمة الخدمة المقدمة و الواردة بالفاتورة الصادرة من الفندق أو المطعم السياحي مع ملاحظة أن نسبة الضريبة هو ٥٪ فقط حتى و لو تضمنت الفاتورة الصادرة بيع أي سلعة تخضع لفئة أكبر عند بيعها

حيث أن الفندق أو المطعم قام بسداد الضريبة على هذه السلعة عند قيامه بالشراء من المنتج أو قام بسدادها ضمن إجمالي سعر السلعة في حالة شرائها من التاجر حيث أن وعاء الضريبة هنا هو قيمة الخدمة و ليس قيمة السلعة و يضاف إلى وعاء الضريبة قيمة نسبة الخدمة سواء ١٠٪ أو ١٢٪ من قيمة الفاتورة .

مبالغ واردة في فواتير الفنادق و المطاعم السياحية و لا تخضع للضريبة

طبقاً لأحكام القانون و المنشورات و التعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب على البيعات فإن هناك مبالغ ترد بالفواتير الصادرة من الفنادق و المطاعم السياحية و لا تدخل في وعاء الضريبة و هي كالآتي :

١- قيمة رسم التنمية و ضريبة الملاهي : إذا اشتملت الفاتورة الصادرة عن خدمة فندقية أو مطعم سياحي على أى رسم تنمية أو ضريبة ملاهى فيجب استبعادها من وعاء الضريبة .

٢- رسوم البلدية أو أو رسوم محلية : تستبعد كذلك أى رسوم بلدية أو محلية إذا وردت بالفاتورة .

٣- نسبة الخصم و الإضافة طبقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ : تستبعد أيضاً من وعاء الضريبة لأنه لا يجوز حساب ضريبة على ضريبة أخرى .

٤- بقشيش السفروجية : يستبعد قيمة بقشيش السفروجية أو عمال الفندق حتى و لو ذكرت داخل الفاتورة من جانب العميل مع ملاحظة أن هذا البقشيش ليس هو نسبة الخدمة التى تقوم الفنادق و المطاعم السياحية بأضافتها على قيمة الفاتورة حيث أنه يدخل في وعاء الضريبة .

٥- إذا ما تضمنت الفاتورة أى نسبة خصم سواء خصم مجموعات أو خصم تجارى أو خصم تمجيد دفع فيقبل اعتماد هذا الخصم في حدود النيب المتعارف عليها في هذا الشأن و تحسب الضريبة بعد استئزال هذا الخصم .

الأنشطة الفندقية الخاضعة للضريبة

جميع الأنشطة التي يقدمها الفندق خاضعة للضريبة مهما كانت نوعية هذا النشاط و نذكر منها

على سبيل المثال الآتي :

- مقابيل الإقامة .
- مقابل المكالمات التليفونية و الفاكس و التلكس .
- مقابل الأغذية و المشروبات .
- مقابل قاعات الحفلات في حالة إدارتها من جانب الفندق .
- مقابل غسل الملابس سواء للنزول أو غيره .
- إيجار الفيديو و أجهزة العرض و الأجهزة الرياضية .
- جميع المبيعات التي تتم بمحلات بيع داخل الفندق و يقوم بإدارتها الفندق نفسه .
- مقابل تأجير السيارات المملوكة للفندق .
- إيجار كبائن حمامات السباحة و كذلك حمامات البخار .
- قيمة المأكولات المبيعة بنظام التيك أوأي .
- إيرادات صالة التمرار .
- أي إيرادات أخرى ناتجة من النشاط الفندقى

لصم الضريبة على الممتلكات في الفنادق و المطاعم السياحية :

حيث أن النشاط لهذه الفنادق و المطاعم السياحية هو نشاط خدمى فلا يجوز خصم أى ضريبة مبيعات سبق سدادها على مدخلات (مشتريات) الفنادق و المطاعم السياحية حيث أنه طبقا لنص المادة ٢٣ من القانون فإن الجهتين اللتين لهما حق الخصم هما المنتج للسلع و المستورد فقط .

المبحث الثاني : المشكلات الضريبية والمنشآت الفندقية

خدمات الفنادق و المطاعم السياحية

وفقاً لنص المادة (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون و من بين هذه الخدمات خدمات الفنادق و المطاعم السياحية بفئة ٥٪ من قيمة الفاتورة .

طبيعة المنشآت الفندقية و السياحية :

صدر القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ الخاص بالمنشآت السياحية و الفندقية و قد حدد المشرع تلك المنشآت على النحو التالي :

١- **المنشآت الفندقية :** و هي تلك الأماكن المعدة لإقامة النزلاء و السائحين و تشمل الفنادق

و البنسيونات و القرى السياحية و الفنادق العائمة و البواخر السياحية .

٢- **المنشآت السياحية :** و هي تلك الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات

و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كاللهاي و النوادي الليلية و الكازينوهات

و الحانات و المطاعم و التي يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة ، كذلك تعتبر منشأة

سياحية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح في رحلات برية أو نهلية أو بحرية و التي

يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

أشكال المنشآت الفندقية :

يتميز نشاط الفنادق بتعدد الأقسام المحدثة للإيراد و التي تتوقف على طبيعة و حجم و نوعية

الرخصة الممنوحة للفندق و من أهم هذه الأقسام :

١- **قسم الغرف :** و يشمل الحجز و الاستقبال و الغرف و تتمثل إيرادات القسم في إيراد غرف

النزلاء اما مصروفات القسم فتمثل في المرتبات و الأجور و قيمة مهمات النظافة و قيمة وجبات

الموظفين في القسم و العمولات الممنوحة لوكلاء السياحة و مصاريف التليفون و التلفراف و التلكس

الخاصة بالقسم و تكلفة البهاضات و المفروشات و غيرها

٢- **قسم الطعام والمشروبات :** ويشمل المطابخ وصالات الطعام والكافيتريا وخدمة الغرف من الطعام وكذا مراكز بيع المشروبات الغازية وخلافه و تتمثل إيرادات القسم في الإيرادات الناتجة عن بيع الأطعمة والمشروبات بالمطعم والكافيتريا وأماكن الخدمة الأخرى واما المصروفات فتشمل تكلفة الأطعمة والمشروبات المستهلكة بخلاف الأجور والمرتبات ومصاريف النظافة والمبالغ المدفوعة للفرق الموسيقية وكافة مصاريف التشغيل الخاصة بالقسم ومنها زى العاملين . (لا تتضمن إيرادات القسم قيمة الأطعمة والمشروبات الخاصة بالعاملين بالقسم حيث يتم معالجتها محاسبياً بتخفيضها من تكلفة الأطعمة المستهلكة و تكلفة المشروبات المقدمة) .

٣- **قسم التليفونات :** تشمل إيرادات القسم قيمة المكالمات المحلية والخارجية وخدمات الفاكس والتلكس أما التكاليف فتتضمن تكلفة المكالمات الواردة بفواتير الهيئة العامة للمواصلات السلكية واللاسلكية وقيمة اشتراكات الأجهزة ومكالمات الإدارة والأجور والمهايا وجبات العاملين وجميع المصاريف الأخرى الخاصة بالقسم .

٤- **قسم الغسيل والكو :** ويشمل إيرادات القسم في قيمة الإيرادات المحصلة من النزلاء عن خدمات الكى والتنظيف الجاف والعمولات نتيجة إرسال طلبات النزلاء إلى مغاسل أخرى اما مصاريف القسم فهي عبارة عن قيمة مصاريف النظافة واستهلاك الأجهزة وزى العاملين والأجور والمرتبات والمصاريف الأخرى للعاملين بالقسم .

٥- **قسم بغائم بغوش البعيم :** قد يلحق ببعض الفنادق قسم خاص يدار بمعرفة الفندق لبيع الهدايا والتحف والشنوفلات....و تتمثل إيرادات هذا القسم في الفواتير الخاصة ببيع هذه المنتجات أما تكلفة القسم فتتضمن تكلفة هذه البغائم و مرتبات العاملين وخلافه والمتعلقة بالقسم .

٦- **الأقسام الإيرامية الأخرى :** يحصل الفندق على موارد أخرى تتمثل في تأجير مكاتب لشركات الطيران وكذا الإيرادات المحصلة من حمام السباحة والكبائن وإيرادات صالات القمار وإيجار الفيديو وأجهزة العرض ، ومقابل تأجير السيارات المملوكة للفندق وقاعات الحفلات والإيرادات الناتجة عن نشاط الوحدات البحرية المخصصة لمزاولة رياضة القوس والتي تمتلكها القرى السياحية وكذا مقابل تأجير طاولات بلياردو وأية إيرادات أخرى ناتجة عن النشاط الفندقى .

معيار خضوع الفنادق و المطاعم السياحية للضريبة العامة على المبيعات :

أولاً : بالنسبة للفنادق : أن يكون الفندق من الفنادق السياحية الخاضعة لأحكام القانون ١ لسنة ١٩٧٣ الخاص بالمنشآت السياحية و الفندقية و صدر به قرار من وزير السياحة .

ثانياً : بالنسبة للمطاعم السياحية ، المعيار الأساسي لخضوع المطاعم للضريبة العامة على المبيعات هو كونها سياحية و بالتالي المطاعم الغير سياحية لا تخضع للضريبة و يشترط لاعتبار المطعم سياحي عدة شروط وفقاً لأحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧١ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية و منها :

- أ- يجب أن يصدر بتحديد تلك المطاعم قرار من وزير السياحة .
- ب- يجب أن يصدر ترخيص من وزارة السياحة بإنشاء أو إقامة المطعم أو استغلاله أو إدارته طبقاً للشروط و الإجراءات التي يصدر بها قرار من وزير السياحة .

طبيعة خدمات الفنادق و المطاعم السياحية الخاضعة للضريبة :

فرض المشرع الضريبي بمقتضى المادة الأولى من القانون الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون و هى خدمات واردة على سبيل الحصر و منها خدمات الفنادق و المطاعم السياحية .

و بناء عليه فإن كافة الخدمات المؤداة من خلال الفنادق أو المطاعم السياحية تخضع للضريبة نظراً لورود خدمات الفنادق و المطاعم السياحية على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات و على ذلك تخضع الأنشطة التالية للضريبة على المبيعات و منها :

- ٢- إيرادات خدمة الغرف و المطاعم و المشروبات و التليفون و الفاكس و التلكس و إيرادات خدمة الغسيل و الكي .
- ٢- إيرادات مزاولة رياضة القوس تحت الماء ، خدمات البولينج و البلياردو و الألعاب الترفيهية خدمات تأجير صالات الأفراح و كذا تأجير الفيديو و أجهزة العرض و خلافه و إيرادات صالات القمار بالفنادق و الكازينوهات .

٣- مبيعات الفندق من الهدايا والتحف والشفولات في حالة ادارة الفندق لأقسام البيع نفسها .

٤- إيراد خدمة الجراج وأماكن الانتظار ومقابل تأجير السيارات المملوكة للفندق .

٥- أية إيرادات أخرى ناتجة عن خدمات الفنادق والمطاعم السياحية .

الواقعة المنشئة للضريبة على الفنادق والمطاعم السياحية :

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة على خدمات الفنادق والمطاعم السياحية في أداء الخدمة التي تعد من إحدى صور البيع ولكن هل تعتبر خدمات الفنادق من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة تعرف الخدمات ذات الطبيعة المستمرة وفقاً لحكم المادة (٣٣) من القانون والمادة (٢٧) من لائحته بأنها تلك الخدمات التي تؤدي بصفة منتظمة وغير متقطعة لتحقيق احتياجات المستفيد منها وتحصل قيمتها بموجب فواتير تصدر في مواعيد منتظمة ويصدر بها قرار من وزير المالية ، وحيث أن خدمات الفنادق والمطاعم السياحية لم يصدر بها قرار من وزير المالية باعتبارها من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة فتصبح الواقعة المنشئة هنا هو أداء الخدمة وليس إصدار الفاتورة .

لكن البعض يرى أنه يصعب في الحياة العملية اعتبار الواقعة المنشئة لخدمات الفنادق هو أداء الخدمة حيث جرى العرف أن تلك الفنادق تقوم بحساب ضريبة المبيعات على الفواتير الخاصة بالنزلاء عند إتمام إقالتها على أساس أن هذه الفواتير ما زالت مفتوحة طالما أن النزيل متواجد في الفندق ومن ثم فإنها تعتبر خدمة لم تنته ولم يتم أدائها بالكامل وأنه عند إتمام أدائها تقفل الفاتورة وتحسب عنها الضريبة في الشهر الذي تم إقالتها فيه.

وعاء الضريبة بالنسبة لخدمات الفنادق والمطاعم السياحية :

١- يتمثل وعاء الضريبة بالنسبة لخدمات الفنادق والمطاعم السياحية في قيمة المبالغ المدفوعة فعلاً في مقابل الخدمة الواردة بالفاتورة المحررة للنزيل شاملة مقابل الخدمة دون أية رسوم أو ضرائب أخرى مثل الرسوم المحلية والميدية وضريبة الملاهي .

٢- يتم إخضاع السلع الواردة بالفواتير الصادرة من الفندق لفئة ٥% حتى ولو تضمنت هذه الفواتير سلعا تخضع لفئة أكبر عند بيعها حيث أن الفندق أو المطعم قد قام بمسداد الضريبة على هذه السلعة عند قيامه بالشراء من المفتح وأدرجت ضمن تكاليف شراء السلعة .

أهم المشاكل بشأن تطبيق ضريبة المبيعات * **على نشاط الفنادق و المطاعم السياحية**

المشكلة الأولى

مدى خضوع مقابل الاستغلال الذي تحصل عليه الفنادق عن تأجير السينما و الأماكن المجهزة و المدة لتقديم الخدمة الفندقية داخل الفندق للضريبة العامة على المبيعات ؟

قامت الإدارة العامة للبحوث الضريبية بالرد على عدد من الاستفسارات بشأن الآتي :

١- مدى خضوع مقابل تأجير السينما الموجودة بالفندق لأحدى شركات الإنتاج السينمائي للضريبة العامة على المبيعات

تتضمن الرد بأن عملية استغلال سينما الفندق بالشاركة في الإيراد تمثل صورة من صور الخدمات الفندقية التي يقدمها و تخضع للضريبة بواقع ٥% من القيمة .

٢- مدى خضوع مقابل استغلال و إدارة صالات الديسكوتيك الذي تحصل عليه الفنادق للضريبة على المبيعات

تتضمن الرد أن كافة الخدمات المؤداة من خلال الفنادق أو المطاعم السياحية بما فيها مقابل استغلال الأماكن المجهزة و المدة لتقديم الخدمة الفندقية تخضع للضريبة بواقع ٥% من القيمة حتى لو كانت الخدمة تقدم من خلال شركة أو شخص آخر داخل المنشأة السياحية .

و قد أسست المصلحة رأيها على خضوع هذه الإيرادات للضريبة بناء على ما يلي :

١- أن ما تقوم به شركة الإنتاج السينمائي يعتبر خدمة مورده للفندق .

٢- أن النشاط السينمائي لا يعتبر عمل سينمائي بقدر ما هو خدمة فندقية .

٣- أن العقد المحرر بين الفندق و الشركة يعتبر بمثابة عقد مشاركة .

في ضوء ما سبق إيضاحه نرى أن ما ذهبت إليه المصلحة غير صحيح للأسباب التالية :

أولاً : فسرت المصلحة العقد المحرر بين الفندق و الشركة بأنه عقد مشاركة لإيجاد سبب قانوني تستند إليه المصلحة في إخضاع إيرادات السينما للضريبة باعتبارها خدمة حيث سبق للمصلحة إصدار العديد من التعليمات و الاستفسارات بعدم اعتبار عقود الإيجار من ضمن الخدمات الفندقية في حين أن طبيعة هذا العقد لا يعتبر من عقود المشاركة حيث انه في هذه العقود تنوب

* الضريبة العامة على المبيعات بين التشريع و التطبيق - أ. نصر أبو العباس أحمد / ١٩٩٧

إرادة المتعاقدين في الكيان القانوني الجديد الذي يصبح له كيان قانوني و ذاتي مستقل عن إرادة الشركاء (المتعاقدين) اما في الحالة المعروضة يتضح أن الشركة تتولى دفع نصيب الفندق من صافي إيرادات الشباك فالإيراد الكلي ملك لشركة الإنتاج و ليس للفندق . ذلك لان :

– الفندق ليس له حق في الإيراد إنما حقه في ذمة الشركة .
– أن الشركة هي المستغل الفعلي للسينما بكافة معداتها و دور العرض فهي المسؤولة عن الحق الفني . و بناء على ذلك لا يعتبر هذا العقد من عقود المشاركة بل هو اقرب إلى عقود الاستغلال أو الإيجار .
ثانياً : ورد بالبند الأول من الجدول رقم (٧) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ٩١ (خدمات الفنادق و المطاعم السياحية) فمعيار خضوع هذه الخدمات للضريبة هو تأديتها من قبل الفندق و حيث أن مؤدى الخدمة طبقاً لهذه الحالة هو شركة الإنتاج السينمائي و ليس الفندق و عليه فلا محل لخضوع هذه الإيرادات للضريبة لانقضاء شرط تأدية الخدمة من قبل الفندق .

ثالثاً : خدمة العرض السينمائي ليست من الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرفق للقانون حتى يمكن خضوعها للضريبة العامة على المبيعات .

وأخيراً : شركة الإنتاج السينمائي ليست من المنشآت السياحية الخاضعة لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ (الخاص بتحديد المنشآت الفندقية و السياحية) حتى يمكن إخضاع الإيرادات الناتجة عن تأدية خدمة العرض السينمائي للضريبة العامة على المبيعات و على ذلك فالخدمة الترفيهية التي تقدمها لا محل لخضوعها للضريبة .

و بذلك نرى عدم صحة ما ذهبنا إليه الصلحة في إخضاع هذه الإيرادات للضريبة العامة على المبيعات .

بالنسبة للموضوع الخاص بمدى خضوع مقابل استغلال و امانة صالات الديسكوتيك الذي تحصل عليه الفنادق للضريبة على المبيعات يتعين التطرق إلى بنود العقد المحرر بين الفندق و مستغل صالة الديسكو الذي على أساسه تحددت المعاملة الضريبية له .

- تقوم شركة سياحية باستغلال الديسكو من الفندق بمبلغ
- قيام الفندق بتوريد المأكولات و المشروبات للصالة على أساس سعر التكلفة مضاف إليها نسب مئوية مقابل التوريد .

• تتولى الشركة تقديم الخدمات لنزلاء الديسكو و تقوم باستخراج فواتير لهم محملة

بقيمة و مقابل الخدمة و يضاف عليها ضريبة مبيعات بقيمة ٥% .

و قد أسست المصلحة رأيها في خضوع مقابل استغلال و ادارة صالات الديسكوتيك الذى تحصل عليه الفنادق إلى أن كافة الخدمات المؤداة من خلال الفنادق أو المطاعم السياحية تخضع للضريبة بقيمة ٥% و منها مقابل الاستغلال .

و نظراً لكثرة المشاكل المثارة بين المصلحة و المسجلين بشأن خضوع مقابل الإيجار للضريبة العامة على المبيعات على أساس أن هذا المقابل ليس من قبيل الخدمات المنصوص عليها فى الجدول رقم ٢ المرافق للقانون ، لذلك قامت المصلحة فى الآونة الأخيرة الى استخدام عبارات و ألفاظ (مقابل الاستغلال) ، (مقابل التشغيل) بدلاً من لفظ مقابل الإيجار للحد من هذه المنازعات .

و قد سبق للمصلحة إصدار العديد من التعليمات بخصوص عدم إخضاع مقابل الإيجار للضريبة العامة على المبيعات طالما أن الفندق أو المطعم يتولى تأجير الأماكن أو المحلات لجهات مستقلة مالياً و ادارياً اما اذا كانت من ضمن منشآت الفندق و يتولى إدارتها بمعرفته فتصبح الإيرادات الناتجة خاضعة للضريبة باعتبارها خدمة فندقية . و لكن المصلحة عدلت عن رأيها و قامت بإخضاع مقابل الإيجار (مقابل الاستغلال) الأماكن المجهزة و المعدة لتقديم الخدمة الفندقية للضريبة العامة مثل صالات الديسكو . و نرى عدم اتفاقنا مع ما ذهبت إليه المصلحة بإخضاع مقابل الاستغلال لأسباب التالية :

أولاً : أن مقابل الإيجار (مقابل الاستغلال) لا يعد من قبيل الخدمات المنصوص عليها فى الجدول رقم ٢ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ٩١ سواء تم تحصيله من أماكن تؤدى خدمة فندقية أو لا و قد أكدت ادارة البحوث بالمصلحة هذا الرأى بكتابها المؤرخ ١٧/٢/١٩٩٥ على استفسار شبيهه لهذه الحالة يتضمن الآتى :

ان مقابل تأجير المصنع بمكوناته المادية و المعنوية يعد خارج نطاق الخضوع الضريبي خلال الفترة الاجارية و حتى تاريخ فسخ العقد و ذلك دون الإخلال باستحقاق ضريبة المبيعات على إنتاج المصنع ذاته خلال تلك الفترة .

ثانية: ان الجهة المنوط لها بتأدية هذه الخدمة هي الجهة المستأجرة لهذه الصالة او لهذا الملهى و بالتالى فهي الملتزمة بتحصيل و توريد الضريبة المستحقة على الخدمات المقدمة لنزلاء الفندق من مأكولات و مشروبات و طالما أنها من المنشآت الفندقية و السياحية .

فلا يعقل أنن ان نلتزم بأداء ضريبة مبيعات على مقابل الاستغلال (مقابل الإيجار) المدفوع للفندق و إلا حدث ازدواج ضريبي نتيجة لفرض الضريبة اكثر من مرة على ذات الخدمة المقدمة للنزلاء .

ثالثاً: اما ما تستند إليه المأمورية من اخضاع حق الاستغلال الخاص بإيجار الديسكوتيك باعتباره أحد الخدمات المصرح بها من وزارة السياحة بتأديتها للفندق فنرى انه لا محل للخلاف مع المصلحة فى هذا الخصوص طالما ان الفندق هو الذى يتولى بمعرفته تأدية هذه الخدمة باعتبارها من ضمن الأنشطة الفندقية و يقوم بسداد الضريبة بواقع ٥٪ على ما يقدم بمصالة الديسكو و لكن الخلاف ينحصر فى ان الجهة التى تتولى تأدية هذه الخدمة ليس الفندق و إنما جهة اخرى و لذلك فإن ما يحصل عليه الفندق من مقابل استغلال أو إيجار هذه الأماكن لا يعتبر من ضمن الخدمات الفندقية و بالتالى لا يخضع للضريبة . و على هذا نرى أن ما ذهبنا إليه المصلحة فى اخضاع مقابل الاستغلال للضريبة العامة على المبيعات لا يتفق و صحيح القانون .

المشكلة الثانية

مدى خضوع الفنادق و المطاعم السياحية لأحكام المادة ٤٧ فقرة (٢) من القانون بشأن فروق ضريبة المبيعات على رصيد السلع للبيرة و الكحول و المشروبات الكحولية الواردة بالكشف (أ) المرافق للقرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢

نصت المادة (٤٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن تسرى أحكام هذا القانون على السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق و ذلك فيما لا يتعارض مع الاحكام الواردة بهذا الجدول و الاحكام الآتية :

١- ٢- في حالة إخضاع سلعة للضريبة أو زيادة فئات الضريبة المفروضة على سلعة معينة يلتزم المستوردين و تجار الجملة و نصف الجملة و التجزئة و الموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من السلع المشار إليها في اليوم السابق لسريان الضريبة

الجديدة أو الزيدة ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوما من التاريخ المذكور . وتستحق الضريبة الجديدة أو الزيدة عند تقديم هذا البيان و عليهم أداءها للمصلحة خلال المدة التي يحددها رئيسها على الا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ استحقاق الضريبة .

و قد تضمن القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ في المادة (٣) (تسرى الزيادة اعتبارا من ١٩٩٢/٦/٥) منه على زيادة فئات الضريبة على البيرة والكحول ، المشروبات الكحولية ، الواردة بالبندين (٤) ، (٧) من الجدول رقم (١) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ . و قد اثبت الواقع العلمي عن وجود اختلاف في الآراء بين المأموريات والإدارات بالمصلحة لدى تطبيق أحكام الفقرة الثانية من المادة ٤٧ من القانون بشأن تحديد من هو الملتزم بتقديم إقرار المخزون السلمي من السلع التي زيدت فئات الضريبة عليها و ذلك لأن المصلحة ترى أن المنشآت و الفنادق السياحية سواء كانوا مستوردين أو تجار أو موزعي المشروبات الكحولية مخاطبين بأحكام المادة ٤٧ فقرة ٢ من قانون ضريبة المبيعات و عليهم أداء الضريبة . و بناء عليه قامت المصلحة ممثلة في بعض المأموريات دون الاخرى بمطالبة المنشآت و الفنادق السياحية لها بغرق الضريبة المستحقة عن المخزون السلمي من المشروبات الكحولية .

و إزاء التضارب في شأن تحديد الملتزم بتقديم الإقرار و سداد الضريبة على المخزون السلمي نرى أن ما ذهبنا إليه المصلحة لا يتفق و صحيح القانون للأسباب الآتية :

١- أن المادة الاولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قد حددت الألفاظ و المبررات و التعريفات و منها ما يتعلق بمراحل تطبيق الضريبة فأشارت إلى أن المرحلة الاولى : يكلف فيها المنتج الصناعي و المستورد و مؤدى الخدمة بتحصيل و توريد الضريبة . و يتضح من هذا النص أن هناك تحديدا واضحا بشأن الكلف بتحصيل و توريد الضريبة فمفهوم المنتج الصناعي يختلف عن المستورد عن مؤدى الخدمة و حيث أن المادة (٤٧) من الفقرة (٢) قد ألزمت المستوردين و تجار الجملة و التجزئة فقط دون الجهات التي تؤدي خدمات يصبح بالتالي

الفنادق و المطاعم السياحية غير ملزمة بتقديم بيان عن المخزون السلي لأنها من الجهات التي تؤدي خدمات فالمعبرة في الخضوع بالألفاظ والمبارات الواردة في صلب القانون .

٢- أن السلع التي بحوزة الفنادق و المطاعم السياحية هي بغرض استخدامها الخاص في مزاوله نشاطها الفندقى و ليس بغرض الاتجار .

٣- قيام بعض الأموريات برد ليمض الفنادق قيمة ما تم تحصيله من ضريبة مبيعات عن الرصيد السلى للبيرة و الكحول الموجود بها .

و إزاء هذا التناقض في تحديد الالتزام بتقديم الإقرار و سداد ضريبة المبيعات على المخزون السلى و الذى يخل بمبدأ العدالة الضريبية بين جميع المسجلين بخلاف قيام بعض الأموريات بمطالبة الفنادق السياحية بتقديم هذا الإقرار دون البعض الآخر ، فإن الأمر يستلزم من المصلحة إعادة النظر في شأن إخضاع الفنادق و المطاعم السياحية لأحكام المادة (٤٧) من القانون .

المشكلة الثالثة

مدى خضوع فروع المطاعم السياحية التى تزاول أعمالها بالأندية الرياضية و الغير موهضة سياحياً للضريبة العامة على المبيعات

تقدمت إحدى المشروعات السياحية التى تزاول نشاط إنشاء و ادارة مطاعم للوجبات السريعة و الخفيفة بمذكرة إلى المصلحة تتضمن الآتي :

إنها تعاقبت مع عدد من الأندية الرياضية على تقديم خدمات المظم من وجبات و مرطبات من خلال أكشاك ملحقة بهذه الأندية .

أن الشركة لم تقم بتحصيل ضريبة مبيعات من أعضاء النادى و ذلك بسبب رفض مجلس ادارة النادى إضافة هذه الضريبة على أسعار البيع للأسباب التالية :

أ- أن وزارة السياحة ترفض منح تراخيص سياحية لمزاوله النشاط للكافيتريات و المطاعم السياحية داخل النوادي و انما يتم ترخيص هذه الفروع من خلال الأحياء التابع لها هذه الأندية و بالتالي فهذه الفروع لا تعتبر من ضمن المنشآت السياحية .

ب- أن أسعار البيع بالنوادي يتم تحديدها و الموافقة عليها من قبل ادارة النادي و بالتالي لا تخضع الأسعار لموافقة وزارة السياحة .

لهذا تطالب الشركة بإعفاء نشاط فروع المطاعم التي تزاوّل أعمالها بالأندية من الضريبة العامة على المبيعات المتحققة على خدمات المطاعم السياحية .

إلا أن رأى المصلحة انتهى إلى خضوع الخدمات التي تقدمها فروع المطاعم السياحية و التي تزاوّل أعمالها بالأندية المصرية للضريبة العامة على المبيعات استنادا إلى الآتي :

- إذا كانت الشركة تحمل ترخيصا سياحيا فإن مبيعاتها تخضع للضريبة العامة على المبيعات بواقع ٥% أيّا كان مكان البيع .

- أن العبوة بنوعية نشاط الشركة الأم .

- أن الخدمات التي تقدمها الفروع تخضع للضريبة العامة على المبيعات باعتبارها امتداد لنشاط المركز الرئيسي .

و نرى عدم خضوع النشاط المشار إليه للضريبة العامة على المبيعات استنادا للأسباب الآتية :

أولاً : أن الفقرة ١ ، ٢ الواردة بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ٩١ قسّد حددت الخدمات السياحية الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر و هي خدمات الفنادق و المطاعم السياحية و خدمات شركات النقل السياحي و جاء القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية لتحديد ماهية المنشأة السياحية التي تخضع لوزارة السياحة من حيث الرقابة و مزاوله النشاط السياحي بأنها تلك الأماكن المعدة أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كاللأه و النوادي الليلية و المطاعم التي يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة (مادة ١ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣) .

نستخلص مما سبق أن المعيار الأساسي لخضوع المطاعم هي كونها سياحية وبالتالي فالمطاعم الغير مرخصة سياحياً لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات وفي ضوء ذلك فالفروع التي تزاوّل أعمالها داخل الأندية لا تخضع للضريبة حتى لو كان المركز الرئيسي مرخص سياحياً نتيجة لأن الخدمات المؤداة داخل هذه الأندية ليست خدمات سياحية و ليس أدل من عدم قيام الإدارة العامة للتراخيص بوزارة السياحة من إصدار أية تراخيص سياحية لهم .

ثانياً : أن الخدمات التي تقدمها هذه الفروع بالأندية الرياضية وغيرها تتم بصورة شبه مستقلة و المشتريات تتم بمعرفتهم و إعداد الوجبات و المشروبات تتم بشكل منفصل تماماً عن المركز الرئيسي و كذا الإدارة و الأشراف إذ لا يعقل أن ينتظر العضو لحين قيام الفرع بالاتصال بالمركز الرئيسي لإحضار الوجبات الغذائية و إنما هذا الأمر يتم داخل الفرع و بناء عليه أصبح المطعم منشأة مستقلة بذاتها تمارس نشاطها داخل النادي و غير مرخصة سياحياً فلا محل لأن خضوعها للضريبة العامة على المبيعات .

ثالثاً : أن الفقرة " ٨ " من الجدول رقم (ج) المرافق للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ تنص على إعفاء المأكولات التي تصنعها و تبيعها المطاعم و المحال الغير السياحية للمستهلك النهائي مباشرة و حيث أن الخدمات التي تقدمها المطاعم داخل الأندية يتم تصنيعها بصورة شبه مستقلة عن المركز الرئيسي و تباع للمستهلك النهائي مباشرة (عضو النادي) و غير مرخصة سياحياً فيقتعين إعفاء الخدمات التي تقدمها هذه الفروع .

وأخيراً : أن ما تستند إليه المصلحة من أن الخدمات التي تقدمها الفروع تخضع للضريبة على المبيعات لاعتبارها امتداداً لنشاط المركز الرئيسي يخالف الواقع حيث أعفت فروع الشركات التي تقام في المناطق الحرة من الضريبة العامة على المبيعات بالرغم من خضوع المركز الرئيسي للضريبة طالما أن هذا الفرع له ظروف أخرى تختلف عن ظروف المركز الرئيسي .

المشكلة الرابعة

**مدى اعتبار إيرادات صالات القمار بالفنادق و الكازينوهات و المطاعم السياحية
من قبيل الأنشطة الفندقية الخاضعة للضريبة**

تقوم بعض الفنادق بممارسة نشاط القمار من خلال صالات متخصصة لهذا الغرض داخل تلك
الفنادق فما مدى اعتبار إيرادات صالات القمار بتلك الفنادق و الكازينوهات و المطاعم السياحية
من قبيل الأنشطة الفندقية الخاضعة للضريبة ؟

ترى المصلحة أن نشاط صالات القمار بالفنادق السياحية يعد من ضمن الخدمات الخاضعة
لضريبة المبيعات بغئة ٥٪ باعتبارها من الخدمات الفندقية .

الملاحظ أنه لا يوجد خلاف في الرأي بشأن خضوع إيرادات صالات القمار للضريبة على المبيعات
نظراً لأن كافة الخدمات المؤداة من خلال الفنادق تخضع للضريبة بقيمة ٥٪ نظراً لورود
هذه الخدمات على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات أما الاختلاف في الرأي
فيتمثل في الوعاء الخاضع للضريبة حيث تنقسم الآراء على النحو التالي :

الفريق الأول : يرى أن وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات صالة القمار يتمثل في إجمالي دخول
اللعب (إجمالي الفيش) بإعتباره خدمة مقدمة من الفندق تخضع للضريبة .

الفريق الثاني : يرى أن وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات صالة القمار تتمثل في الفرق بين إجمالي
دخول اللعب (إجمالي قيمة الفيش) مخصوماً منه إجمالي مدفوع اللعب و يستند هذا الرأي
إلى قرار وزير السياحة رقم ٢١ لسنة ١٩٢٦ و الذي يتضمن في مادته التالية :

(تعنى إيرادات ألعاب القمار المبالغ التي تتبقى للكازينو بعد سداد مكاسب اللاعبين و قبل خصم
أعباء التشغيل و المصروفات العامة الإدارية) . و نرى أن العبرة بتحقيق الواقعة المنشئة للخدمة
الفندقية في صالات القمار و هي هنا بتأدية خدمة اللعب المتمثلة في قيام الفندق بإستبدال فيش
اللاعب بالقيم المادية المسددة من راغبي اللعب عندها تتحقق الخدمة الفندقية مثلها مثل خدمة
الغرف و المطاعم.... و ليس سداد مكاسب اللاعبين حيث أن ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة
يتحمل عبؤها المستفيد من الخدمة و هو جميع اللاعبين بصالة القمار و ليس الفندق و نتيجة لذلك

يصبح وعاء الضريبة هنا هو إجمالي إيرادات صالة القمار (إجمالي الفيش) المدد من اللاعبين و ليس صافي إيرادات ألعاب القمار .

هذا و قد أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات تعليمات تنفيذية تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي لحساب الضريبة على صالات القمار و تؤكد أن جميع إدارات الفنادق و المطاعم السياحية خاضعة للضريبة العامة على المبيعات و ذلك إعمالاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات و تعديلاته ، و ذلك بفئة ٥٪ بحسبان أنها تتحقق من خلال الفندق باعتبارها من الخدمات الفندقية على أن يكون وعاء الضريبة بالنسبة لهذا الإيراد هو ما يحصل عليه الفندق بعد استبعاد قيمة الاتاوة (٥٠٪) المقررة بقرار وزير السياحة رقم ٣١ لسنة ١٩٧٦ .

المشكلة الخامسة

مدى خضوع نشاط تعاقد الفندق مع الفنانين و اعتباره من أعمال الوساطة الفنية الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات

قامت إحدى المأموريات بإخضاع أحد الفنادق لديها للضريبة العامة على المبيعات عن نشاط التعاقد مع الفنانين باعتباره من خدمات الوساطة الفنية المنصوص عليها بالبند (٧) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون .

إلا انه صدرت تعليمات من الإدارة العامة للبحوث تفيد بعدم اعتبار نشاط تعاقد الفندق مع الفنانين من قبيل اعمال الوساطة الفنية الخاضع للضريبة العامة على المبيعات .

و السؤال الذي يطرح نفسه هل يمكن إلغاء الفنادق لخدمات الوساطة الفنية المنصوص عليها بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون ؟

للإجابة عن هذا السؤال يتعين تحديد المقصود بلفظ (وكيل بالعمولة) يعتبر الوكيل بالعمولة تاجراً لأنه يتعاقد باسمه الشخصي أمام الغير و أن كان لا يتعاقد لحسابه و هو بذلك يختلف عن الوكيل المأجور الذي يتعاقد باسم غيره أمام الغير و في حدود الأوامر الصادرة له من الموكل و مثال الوكلاء بالعمولة وكلاء الفنانين للمسارح و الحفلات و كل من يقوم بالوساطة في تعاقد الفنانين للمسارح وغيرها ... الخ .و يختلف عن السمسار الذي لا شأن له بمتابعة تنفيذ العقد أو تسليم

الثلث أو تسليم المبيع ذلك لأن السمسار ليس وكيلًا بالعمولة عن أطراف التعاقد أو إحداهم
و حيث أن بعض الفنانين تعاقد مع الفنانين لحسابها الشخصي و ليس لحساب الغير بهدف
تأدية بعض الفقرات الفغائية و الموسيقية داخل صالات الطاعم و الحفلات التي تخضع
خدماتها للضريبة العامة على المبيعات وفقاً للفقرة (١) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون
و بالتالي لا يعد نشاطها في التعاقد مع الفنانين من قبيل الوساطة الفنية لعدم انطباق
شروط الوكالة بالعمولة على هذا النشاط .

اما اذا قامت الفنانين مع بعض الجهات و الأفراد على تأجير قاعة الحفلات على أن يتولى
الفندق التعاقد مع الفنانين لحساب هذه الجهات و ليس لحسابه الخاص ففي هذه الحالة تنطبق
شروط الوساطة الفنية على هذا الفندق نظراً لقيامه بخدمة الوساطة بين الفنانين و الغير لإقامة
حفلات خاصة مما يتعين خضوعه للضريبة العامة عن المبيعات عن خدمات الوساطة الفنية لإقامة
الحفلات العامة أو الخاصة المنصوص عليها بالسلسل رقم (٧) جدول رقم (٢) المرافق للقانون
و ذلك بنسبة ٥٪ من قيمة العقد المحرور .

المشكلة السادسة

مدي مخضوم إنتاج أصناف الحلوى من عجيين التي تقوم بأعدادها الفنادق و المطاعم
السياحية لتقديمها بالكافيتريات السياحية للضريبة العامة على المبيعات باعتبارها
منتج سائعي و إخضاعها مودة اخرى للضريبة باعتبارها ضمن الخدمات المؤدات ؟
قامت ادارة البحوث بالملحة بالرد على هذا الاستفسار :

وفقاً لأحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ و الجداول المرافقة له فإن ما تقوم به المنشأة من إنتاج
لأصناف الحلوى من عجيين فإنها تخضع للضريبة بواقع ٥٪ من القيمة سواء تم بيعها للجمهور
مباشرة (نظام التيك اوى) أم تم استخدامها داخل المنشأة كجزء من الخدمات السياحية المقدمة
بها حيث إنها تعتبر بمثابة المشغولات الداخلية للمنشأة (تطبيقاً للمادة ٦ من أحكام القانون)
كما تندرج ضمن إجمالي قيمة الخدمة السياحية و تخضع للضريبة بواقع ٥٪ بصرف النظر عن
سبق خضوع هذه السلعة الداخلة في هذه الخدمة الملعة مصنعة حيث أن وعاء القيمة في هذه
الخدمة هو قيمة الفاتورة كما ورد بنص القانون .

إلا أننا نرى أن قيام الفندق أو المطعم المياحي بسداد ضريبة المبيعات المستحقة على هذه السلعة بقيمة ٥% باعتبارها من ضمن الخدمات السياحية المؤداة بمعرفة هذه الجهات لا يجعل مجازاً لفرض الضريبة عند قيام الفندق أو المطعم بتصنيع هذه السلعة إذ لا يجوز تحصيل الضريبة على ذات النوع أكثر من مرة حتى لا يحدث ازواج ضريبي .

وقد أيد هذا الرأي كتاب إدارة البحوث المؤرخ ١٩٩٦/٦/٢٢ الذى تضمن خضوع قيمة الخدمة المؤداة بموجب الفواتير الصادرة من الفندق متضمنة قيمة الحلوى من عجين بفتة ٥% و عدم تكرار حساب الضريبة على الحلوى كمنتج مستقل قائم بذاته .

المشكلة السابعة

مدى خضوع العمولات التي تحصل عليها الفنادق والمطاعم السياحية من الغير مقابل قيامهم بتقديم خدمة المراكب ورياضة الغوص لنزلاء الفندق والمطاعم السياحية للضريبة العامة على المبيعات

ثار نزاع بين المصلحة و أحد الفنادق نتيجة لقيام إحدى الأموريات بإخضاع العمولات التي يحصل عليها الفندق من أصحاب المراكب و الوحدات البحرية مقابل قيامهم بتقديم خدمة المراكب و رياضة الغوص لنزلاء الفندق للضريبة العامة على المبيعات .

انه يتعين التفرقة بين ثلاثة حالات :

الحالة الأولى : في حالة قيام الفندق بتأجير المراكب و المنشآت المملوكة له لشركات متخصصة لتقديم هذه الخدمة لنزلاء الفندق مقابل الحصول على عمولة أو إيجار فإن مقابل التأجير الذي يحصل عليه الفندق لا يخضع للضريبة باعتبار أن التأجير ليس من ضمن الخدمات المنصوص عليها في الجدول رقم ٢ المرافق للقانون و لا يعتبر من ضمن الخدمات الفندقية .

الحالة الثانية : في حالة قيام الغير بتقديم خدمة المراكب و رياضة الغوص لنزلاء الفندق من خلال المراكب و الوحدات البحرية المملوكة له مقابل عمولة تدفع للفندق فإن هذه العمولات لا تخضع للضريبة لأنها ليست في مقابل خدمات مؤداة من الفندق للنزلاء و لا تندرج ضمن مسمى النشاط الفندقى . أما بالنسبة للشركة المتخصصة في أعمال الغوص و المنشأة مستقلة عن الفندق أو القرية السياحية فإن أعمالها لا تخضع للضريبة على المبيعات لأنها لا تتمتع بأحكام القانون

رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن تحديد المنشآت السياحية حتى ولو كان مقر إدارتها يقع في الفندق أو القرية السياحية .

الحالة الثالثة : في حالة قيام الفندق أو المطعم السياحي بتقديم خدمة الركاب و الفوص بمعرفته من خلال الوحدات البحرية المملوكة له ، فإن ما يحصل عليه من إيراد يخضع للضريبة باعتباره من ضمن الخدمات التي يؤديها الفندق للزلاء نظراً لورود خدمات الفنادق على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات .

المشكلة الثانية

مدى يعتبر تصريح التشغيل المؤقت الصادر لبعض المطاعم من قبل وزارة السياحة مانعاً من موانع التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

أسفر التطبيق العملي عن قيام إحدى المطاعم السياحية بالامتناع عن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات استناداً إلى إنها تعمل بموجب تصريح تشغيل مؤقت من وزارة السياحة و حيث لم يصدر الترخيص النهائي لها كمنشأة سياحية فهي غير مطالبة بالتسجيل لدى المصلحة و نرى أن صدور الترخيص المؤقت للمطعم لا يعتبر مانع من موانع التسجيل لدى المصلحة و ذلك للأسباب التالية :

أ- تقوم الإدارة العامة للتراخيص بوزارة السياحة بموافاة مصلحة الضرائب العامة ببدء تشغيل الفندق أو المطعم بهدف تحديد تاريخ سريان الإعفاء الضريبي لمدة الخمس سنوات و التي تبدأ من تاريخ تصريح التشغيل المؤقت باعتبار المطعم أو الفندق من المنشآت السياحية الخاضعة لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ .

ب- أن الإدارة العامة للتراخيص بوزارة السياحة لا تستطيع أن تصدر تصريح تشغيل مؤقت لمطعم أو للفندق إلا بعد الحصول على موافقة وزير السياحة طبقاً لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ و بالتالي فصدور القرار الوزاري يعتبر المنشأة سياحية حتى ولو لم تكن قد بدأت في التشغيل بعد .

لذا فالأسباب التي استند إليها المطعم في عدم التسجيل غير صحيحة و بالتالي يتعين عليه التسجيل لدى المصلحة و تضمين القواتير الصادرة للعملاء المترددين على المطعم قيمة الضريبة المستحقة شأنه شأن أى مطعم سياحي آخر صادر له الترخيص النهائي .

المشكلة التاسعة

مدى خضوع إيرادات الزيارات السياحية المحصلة من الأفواج السياحية للضريبة العامة على المبيعات

لوحظ تعدد المعاملة الضريبية بشأن إخضاع الزيارات السياحية للضريبة العامة على المبيعات . فبعض المأموريات تخضع إيرادات هذه الزيارات للضريبة استناداً إلى الفقرة الأولى من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون باعتبارها من ضمن خدمات الفنادق و المطاعم السياحية المقدمة للأفواج السياحية و البعض الآخر من المأموريات لم يتطرق إلى إخضاع هذه الخدمات للضريبة استناداً أنها ليست خدمة فندقية .

و نرى نظراً لورود خدمات الفنادق و المطاعم السياحية على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات فإن كافة الخدمات المؤداة من خلال هذه الفنادق و المطاعم سواء كانت مراكب متنقلة أو ثابتة تخضع للضريبة بواقع ٥ ٪ من قيمة الخدمة المؤداة . و نظراً لأنه في أغلب الأحوال تقوم البواخر النيلية بتقديم خدمة الزيارات السياحية لروادها فبالتالي يتعين إخضاع الإيرادات المحصلة من الأفواج السياحية للضريبة العامة على المبيعات مقابل تأدية هذه الخدمات لهم و ذلك طالما أن الفندق أو المطعم السياحي (البواخر النيلية) هي مؤدية هذه الخدمة.

المشكلة العاشرة

المطالب بسداد الضريبة العامة على المبيعات . والكأم مدير الفندق

صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات عام ١٩٩١ محدداً موقف الخدمات الفندقية من الضريبة ، حيث جاء بنص المادة (٢) منه فقرة (٢) " و تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون " ، و لقد جاء بالبنود رقم ١ بالجدول رقم ٢ المشار إليه بالقانون ،

خدمات الفنادق والطعام السياحية ، و عليه فإن القانون ألزم أصحاب الفنادق بتوريد الضريبة لمصلحة الضرائب على المبيعات شهريا .

إن للفنادق طبيعة خاصة ، وهى قيام أصحاب و ملاك الفنادق السياحية بتكليف شركات خاصة للقيام بإدارة الفنادق نظرا للخبرة المتوافرة لدى شركات الإدارة و ذلك بموجب عقد بين المالك و الشركة المديرة ، يقوم بموجبه المدير بتقديم الخدمة للزلاء و تحصيل الإيراد الناتج عن الخدمات المؤداة مقابل حصول الشركة المديرة على جزء من الإيرادات المحققة ، كما يكلف المدير من قبل المالك للفندق بموجب عقد الإدارة في تحصيل و توريد ضريبة المبيعات المستحقة على كامل قيمة الخدمات المؤداة قبل عملية توزيع الإيراد بين المالك و شركة الإدارة ، و تقوم مصلحة الضرائب على المبيعات منذ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بمراجعة سجلات و دفاتر الفنادق السياحية للتحقق من توريد الضريبة المستحقة بالكامل ، و في حالة أية فروق يتم مطالبة الفنادق بمسداها و الضريبة الإضافية عليها .

و أخيرا ظهر وضع جديد تمثل في قيام مصلحة الضرائب على المبيعات بمطالبة أصحاب و ملاك الفنادق السياحية باستقطاع ما قيمته ١٠% من الإيراد الموزع "نصيب المالك" و توريده للمصلحة تحت مسمى ضريبة مبيعات على خدمات تشغيل للغير .

أن ظهور هذه المشكلة جعلت إيرادات الفنادق أمام ازديادية ثلاثية لضريبة المبيعات على إيرادات واحدة للأسباب الآتية :-

- ١- عدم خصم الضريبة على مدخلات الخدمة الفندقية .
- ٢- وعاء الخدمة الفندقية يخضع للضريبة بكاملة بغثة ٥% لنص القانون بما فيها الضريبة المحملة بها المشتريات .
- ٣- مطالبة الشركات المالكة بضريبة جديدة على حصتها من مقابل الخدمات المؤداة في الفندق و السابق سداد ضريبة عليها بغثة ٥% ، تطالبها المصلحة بمسدا ضريبة عليها بغثة ١٠% رغم أن الخدمة واحدة .

و نرى أن هذه المشكلة في حالة إصرار مصلحة الضرائب على المبيعات على موقفها سيكون لها تأثير كبير على نشاط المنشآت الفندقية و نأمل أن تقررت المصلحة و تعيد دراسة هذا الموقف و تعدل عنه بما يخدم الاقتصاد القومي .

الباب الرابع : القوانين و القرارات و التعليمات الخاصة بالمنشآت الفندقية

الفصل الأول : القوانين و القرارات الوزارية

المبحث الأول : القوانين

١- قانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣*

في شأن المنشآت الفندقية والسياحية

قرّر مجلس الشعب القانون الآتي نصه :

الفصل الأول - تحديد المنشآت الفندقية والسياحية

مادة ١- تسرى أحكام هذا القانون على المنشآت الفندقية والسياحية ، وتعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق والينسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية ، وما إليها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ، وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة التي يصدر بتحديددها قرار من وزير السياحة .

وتعتبر منشأة سياحية في تطبيق أحكام القانون الأماكن المعدة أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم ، والتي يصدر بتحديددها قرار من وزير السياحة ، كذلك تعتبر منشأة سياحية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح في رحلات برية أو نيلية أو بحرية والتي يصدر بتحديددها قرار من وزير السياحة .

مادة ٢- لا يجوز إنشاء أو إقامة المنشآت الفندقية والسياحية أو استغلالها أو إدارتها إلا بترخيص من وزارة السياحة طبقا للشروط والإجراءات التي يصدر بها قرار من وزير السياحة وتؤول إلى وزارة السياحة الاختصاصات المنصوص عليها في القانون رقم ٣٧١ لسنة ١٩٥٦ في شأن المحال العامة والقانون رقم ٣٧٢ لسنة ١٩٥٦ في شأن الملاهي بالنسبة إلى تلك المنشآت ، ومع ذلك تحدد الشروط ومواصفات الهندسية والإنشائية التي يجب توافرها في المنشآت المذكورة بقرار من وزير الإسكان والتشييد بعد موافقة وزير السياحة .

كما تحدد شروط ومواصفات الفنادق العائمة والبواخر السياحية بقرار من وزير النقل بعد موافقة وزير السياحة .

* (نشر بعد الجريدة الرسمية رقم ٩ بتاريخ أول مارس ١٩٧٣)

مادة ٣ - لا يجوز مزاولة ألعاب القمار في المنشآت الفندقية والسياحية إلا لغير المصريين و بقرار من وزير السياحة ، و يحدد القرار المنشآت الفندقية و السياحية التي يجوز لغير المصريين مزاولة ألعاب القمار فيها و شروطها و الاتاوة التي تستحق عليها بما لا يجاوز نصف إيرادات ألعاب القمار على أن يقتصر دخول الأماكن التي تزاول فيها تلك الألعاب على غير المصريين و أن يكون التعامل فيها بالعملة الأجنبية التي يصدر بتحديددها قرار من وزير الاقتصاد و التجارة الخارجية .

مادة ٤ - لا يجوز للمنشآت الفندقية و السياحية أن تتخذ أسماء أو أوصافاً أو عناوين غير ما هو مبين في الترخيص الصادر لها من وزارة السياحة .

الفصل الثاني - الإعفاءات الضريبية و الجمركية

مادة ٥ - * مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربي و المناطق الحرة ، و الإعفاءات المقررة به و بأية إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر ، تعفى المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيمة المضافة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها ، و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون .

و في جميع الأحوال لا يجوز للمجالس المحلية فرض أية ضرائب أو رسوم على المنشآت الفندقية أو السياحية إلا بعد موافقة وزير السياحة .

مادة ٥ مكرراً - ** مع عدم الإخلال بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ أو بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قانون آخر ، يكون الإعفاء من الضرائب المنصوص عليها في المادة السابقة لمدة عشر سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية و السياحية التي تقام في المناطق النائية ، و يصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء .

مادة ٦ - يعفى ما يستورد من الفنادق العائمة و البواخر السياحية من الضرائب و الرسوم الجمركية كما تعفى من هذه الضرائب و الرسوم المستلزمات التي تستورد لبناء أو تجهيز

* أُلغيت بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ في ١٢/٥/١٩٩٧

** أُضيفت بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ الصادر في ١٩٩٣/٤/٢ ثم أُلغيت بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ الصادر في ١٢/٥/١٩٩٧ .

أو تجديد المنشآت الفندقية أو السياحية ، و يصدر بالإعفاء قرار من وزير الخزانة بناء على اقتراح وزير السياحة .

ولا يجوز التصرف في الأشياء المستوردة طبقا للفقرة السابقة إلا بموافقة وزير السياحة .

الفصل الثالث - نظام العاملين

مادة ٧- يحدد وزير السياحة بقرار منه الشروط الواجب توافرها في العاملين بالمنشآت الفندقية أو السياحية بالإضافة إلى تلك الواردة في قانون العمل أو في قانون نظام العاملين بالقطاع العام ، كما يحدد نظام العمل في تلك المنشآت .

الفصل الرابع - تنظيم العلاقة بين العملاء

و مستغلي المنشآت الفندقية و السياحية

مادة ٨- يحدد وزير السياحة بقرار منه الالتزامات الأساسية التي يجب على مستغلي المنشآت الفندقية أو السياحية اتباعها في علاقتهم بالزلاء أو المترددين على المنشأة . كما يحدد قواعد و نظام أولوية حجز الغرف و الاقامة بالمنشآت الفندقية بالنسبة لكل المنشآت أو بعضها . و يجب على مستغل كل منشأة فندقية أو سياحية إخطار وزارة السياحة بأسم المسئول عن إدارة المنشأة و بأى تغيير يطرأ في هذا الشأن فور وقوعه .

مادة ٩- لا يجوز للمسؤولين عن إدارة المنشآت الفندقية عند قيامهم بتسجيل أسماء الزلاء الأجانب لدى الجهات المختصة طبقا للقوانين الخاصة بذلك أن يحصلوا على أى مقابل عن قيامهم بهذا التسجيل .

مادة ١٠ - لا يجوز مطالبة الزميل بمقابل يزيد على الأسعار المقررة طبقا لهذا القانون كما لا يجوز الامتناع عن تقديم الخدمة للزميل بتلك الأسعار .

الفصل الخامس - تحديد الأسعار و تصنيف المنشآت و الرقابة عليها

مادة ١١ - تقسم المنشآت الفندقية و السياحية إلى درجات ، و يتم تصنيفها في الدرجة المناسبة طبقا للتقاعد التي يحددها وزير السياحة .

مادة ١٢- يحدد وزير السياحة أسعار الاقامة و رسم الدخول و الارتياح و أسعار الوجبات و المأكولات و المشروبات و غيرها من الخدمات التي تقدمها المنشأة و ذلك دون التقييد بأحكام قوانين التموين و التسمير الجبري و تحديد الأرباح .

و يتم تحديد الأسعار المشار إليها بناء على طلب كتابي من مستغل المنشأة أو المسؤول عن إدارتها و يتضمن مقترحاته في هذا الشأن ، و يقدم الطلب إلى الوزارة قبل مزاولة المنشأة نشاطها ، و يجب إخطار صاحب الشأن بقرار الوزير خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب .

مادة ١٣- تقدم الطلب الاعتراض على قرار التصنيف و تحديد الأسعار خلال خمسة عشر يوما من تاريخ إخطاره به بعد أداء رسم قدره خمسة جنيهاً .

و تفصل في الاعتراض لجنة تشكل بقرار من وزير السياحة على أن تضم عضوين من مستغلي المنشآت الفندقية و السياحية أو المسؤولين عن إدارتها .

و على اللجنة البت في الاعتراض خلال ثلاثين يوما من تاريخ وروده ، و لا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من وزير السياحة .

و لا يترتب على الاعتراض وقف العمل بالقرار المعترض عليه ، فإذا انقضى الميعاد المشار إليه دون صدور قرار اللجنة اعتبر التصنيف و الأسعار التي طلبها المعترض نافذة إلى أن يصدر القرار بالبت في الاعتراض على الوجه المتقدم .

مادة ١٤- لمستغلي المنشآت الفندقية و السياحية و المسؤولين عن إدارتها أن يطلبوا خلال شهر مارس من كل عام إعادة النظر في درجة المنشأة و في الأسعار المحددة و ذلك وفقاً للإجراءات التي يحددها وزير السياحة بقرار منه و لوزير السياحة إجراء هذا التعديل في أي وقت إذا قامت أسباب جديّة توجبّه .

الفصل السادس - التزامات المنشآت قبل الوزارة

مادة ١٥- على مستغلي المنشآت الفندقية و السياحية و المسؤولين عن إدارتها وضع العلامة المميزة لدرجة المنشأة في مكان ظاهر و بالشكل الذي يحدده وزير السياحة بقرار منه .

و عليهم الإعلان عن الأسعار المحددة للمنشأة في مكان ظاهر بقوائم واضحة باللغة العربية و إحدى اللغتين الإنجليزيتين أو الفرنسية و تكون هذه القوائم مختومة بخاتم وزارة السياحة ، و يجب بالنسبة للمنشآت الفندقية وضع القوائم في الغرف و في قسم استقبال النزلاء .

مادة ١٦- على مستغلى المنشآت الفندقية أو المسؤولين عن إدارتها إخطار وزارة السياحة في الأسبوع الأول من كل شهر بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول ببيان عن النزلاء في الشهر السابق ، و يجب أن يكون البيان مطابقا للكشوف اليومية الواجب ارسالها إلى قسم الشرطة الذى تقع المنشأة في دائرته ، كما يجب أن يشتمل هذا الأخطار على جميع البيانات المنصوص عليها في المادة (٢٨) من القانون رقم ٣٧١ لسنة ١٩٥٦ في شأن المحال العامة ، كما يجب أن يتضمن مجموع الليالى التى أقامها كل نزير من السياح و الجهات المغادر إليها .

مادة ١٧- على الأشخاص المشار إليهم في المادة السابقة أن يمسكوا دفترا مسلسل الصفحات تعيد فيه طلبات حجز الغرف و تكون كل صفحة من صفحاته مختومة بخاتم وزارة السياحة و يحدد وزير السياحة بقرار منه نموذج الدفتر وصفحاته و اجراءات امساكه .

مادة ١٨- على الأشخاص المشار إليهم في المادة (١٦) إثبات عدد الأسرة الخالية و المشغولة و التى يتم حجزها في لوحة تعلق في مكان ظاهر بقسم استقبال النزلاء .

كما يجب أن يعلق بقسم استقبال النزلاء و في داخل كل غرفة ملخص باللغة العربية و إحدى اللغتين الإنجليزية أو الفرنسية للقواعد الخاصة بحجز الغرف و الإقامة و أولويات طلبات الحجز و يحدد وزير السياحة بقرار منه نموذج هذا الملخص .

مادة ١٩- على مستغلى المنشآت الفندقية و السياحية و المسؤولين عن إدارتها مراعاة صحة البيانات الواجب إثباتها في الدفاتر و الإيصالات و غيرها من المستندات الخاصة بعملهم .

و عليهم أن يقدموا جميع البيانات المتعلقة بذلك بمجرد طلبها إلى الجهة التى يحددها وزير السياحة بقرار منه .

و لا يجوز لهم الامتناع عن تقديم أية بيانات لمفتش الضبط القضائي أو أن يحولوا دون قيامهم بمهام عملهم على الوجه الكامل .

مادة ٢٠- لوزير السياحة بقرار مسبب إلغاء الترخيص باستغلال وإدارة أية منشأة فندقية أو سياحية إذا ثبت مخالفتها لقواعد الآداب العامة أو أتت أعمالا تضر بسمعة البلاد وأمنها .

الفصل السابع - العقوبات

مادة ٢١- يعاقب كل من يخالف أحكام المادتين (٢ ، ٣) من هذا القانون بالحبس مدة لا تجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تجاوز خمسمائة جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين ، وذلك فضلا عن الحكم بغلق المنشأة ويجوز لوزير السياحة في هذه الحالة غلق المنشأة إداريا بصفة مؤقتة إلى أن يصدر الحكم .

مادة ٢٢- كل من استخدم الأشياء المستوردة طبقا للعامة السادسة من هذا القانون أو تصرف فيها بغير موافقة وزير السياحة ، يعاقب بغرامة تعادل مثلي الضرائب والرسوم التي أعفيت منها عند استيرادها ، فضلا عن جواز الحكم بمصادرة تلك الأشياء .

مادة ٢٣- يعاقب كل من يخالف أحكام السواد ٤ ، ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١٢ ، ١٥ ، ١٦ ، ١٧ ، ١٨ ، ١٩ بغرامة لا تقل عن عشرين جنيها ولا تجاوز مائتي جنية .

الفصل الثامن - أحكام متنامية

مادة ٢٤- على مستغلي المنشآت الفندقية والسياحية أو المسؤولين عن إدارتها تعديل أوضاعها بما يتفق مع أحكام هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ صدور قرار وزير السياحة بالإجراءات المنظمة لذلك .

مادة ٢٥- يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون .

مادة ٢٦- يصدر وزير السياحة القرارات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون .

مادة ٢٧- ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، و يعمل به من تاريخ نشره .

٢- قانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ *
بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣
في شأن المنشآت الفندقية والسياحية

مادة ١ - يضاف إلى القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية ، مادة جديدة برقم ٥ مكررا ، نصها كالآتي :

مادة ٥ مكررا - مع عدم الإخلال بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ أو بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قانون آخر ، يكون الإعفاء من الضرائب المنصوص عليها في المادة السابقة لمدة عشر سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية التي تقام في المناطق النائية ، ويصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء .

مادة ٢ - يسرى حكم المادة السابقة على المنشآت الفندقية والسياحية التي أقيمت وفقا للمادة (٥) من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، المشار إليه ، ويكون الإعفاء مقصورا على مدة التعممة للمعشر سنوات ، و تحجب اعتبارا من تاريخ العمل بهذا القانون .

مادة ٣ - ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، و يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

* نشر بمعد الجريدة الرسمية رقم ١٣ الصادر في ١٩٩٣/٤/١

٢- قانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ *
بإصدار قانون ضمانات و حوافز الاستثمار

قرر مجلس الشعب القانون الآتي نصه :

(المادة الأولى)

يعمل بأحكام القانون المرافق في شأن ضمانات و حوافز الاستثمار.

(المادة الثانية)

مع مراعاة حكم المادة (١٨) من القانون المرافق لا تخل أحكامه بالمزايا و الإعفاءات الضريبية و غيرها من الضمانات و الحوافز المقررة للشركات و المنشآت القائمة وقت العمل به ، و تظل هذه الشركات و المنشآت محتفظة بتلك المزايا و الإعفاءات و الضمانات و الحوافز إلى أن تنتهي المدد الخاصة به ، و ذلك طبقا للتشريعات و الاتفاقيات المستمدة منها .

(المادة الثالثة)

تحل الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ أحكام القانون المرافق محل الهيئة العامة للاستثمار و مجلس إدارتها و رئيس جهازها التنفيذي ، و يصدر بتحديد تلك الجهة و بيان اختصاصها و تنظيم عملها و وضع اللوائح المتعلقة بنظم العاملين بها دون التقيد بالنظم الحكومية قرار من رئيس الجمهورية و إلى أن يصدر هذا القرار تعتبر الهيئة العامة للاستثمار هي الجهة الإدارية المختصة في حكم القانون المرافق ، و يستمر العمل بالقواعد المنظمة لشئون العاملين بهذه الهيئة .

(المادة الرابعة)

مع عدم الإخلال بأحكام المادة السابقة ، يلغى قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ، عدا الفقرة الثالثة من المادة (٢٠) من القانون سالف الذكر ، كما تلغى المادتان (٥ ، ٥ مكررا) من القانون ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية

* نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ١٩ مكرر بتاريخ ١٩٩٧/٥/١١

و المواد (٢١ و ٢٤ و ٢٥) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة
و المادة (٣٠) من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ في شأن التأجير التمويلي ، كما يلغى كل حكم آخر
يخالف أحكام القانون المرافق .

(المادة الخامسة)

يصدر رئيس مجلس الوزراء اللائحة التنفيذية للقانون المرافق خلال ثلاثة أشهر من تاريخ
العمل به ، و إلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح و القرارات القائمة في تاريخ العمل
بهذا القانون فيما لا يتعارض مع أحكامه .

(المادة السادسة)

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، و يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

قانون ضمانات و حوافز الاستثمار

الباب الأول : أحكام عامة

مادة ١- تسرى أحكام هذا القانون على جميع الشركات و المنشآت ، أيا كان النظام القانوني
الخاضعة له ، التي تنشأ بعد تاريخ العمل به ، لمزاولة نشاطها في أى من المجالات الآتية :

- استصلاح و استزراع الأراضى البور و الصحراوية أو إحداهما .
- الإنتاج الحيواني و الداجنى و السمكى .
- الصناعة و التعدين .
- الفنادق و الموتيلات و الشقق الفندقية و القرى السياحية و النقل السياحى .
- النقل المبرد للبضائع و الثلجات الخاصة بحفظ الحاصلات الزراعية و المنتجات الصناعية
و المواد الغذائية و محطات الحاويات و صوامع الغلال .
- النقل الجوى و الخدمات المرتبطة به بطريق مباشر .
- النقل البحري لأعالى البحار .

- الخدمات البترولية الماندة لمعاملات الحفر والاستكشاف ونقل وتوصيل الغاز .
- الإسكان الذى يؤجر وحداته بالكامل خالية لأغراض السكن غير الإدارى .
- البنية الأساسية من مياه شرب و صرف وكهرباء وطرق واتصالات .
- المستشفيات والراكز الطبية والملاجية التى تقدم ١٠٪ من طاقتها بالمجان .
- التأجير التاموى .
- ضمان الاكتتاب فى الأوراق المالية .
- رأس المال المخاطر .
- إنتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية .
- المشروعات المولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية .

و يجوز لمجلس الوزراء إضافة مجالات أخرى تتطلبها حاجة البلاد . و تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون شروط وحدود المجالات المشار إليها .

مادة ٢- يكون تمتع الشركات والمنشآت ذات الأغراض والأنشطة المتعددة بضمانات و حوافز الاستثمار ، بما فى ذلك إعفاءات ضريبية ، مقصورا على نشاطها الخاص المجالات المحددة فى المادة السابقة و تلك التى يضيفها مجلس الوزراء .

مادة ٣- لا تخل أحكام هذا القانون بأية مزايا أو إعفاءات ضريبية أو غيرها من ضمانات و حوافز أفضل بتشريعات أخرى أو اتفاقيات .

مادة ٤- تتولى الجهة الإدارية المختصة مراجعة عقود تأسيس الشركات و أنظمتها الأساسية ، و يذكر فى بيانات عقود التأسيس و الأنظمة أسماء الأطراف المتعاقدة و الشكل القانونى للشركة و اسمها و موضوع نشاطها و مدتها و رأسمالها و نسب مشاركة الأطراف المصرية و غير المصرية و وسائل الاكتتاب فيها و حقوق و التزامات الشركاء و تمد العقود الابتدائية و الأنظمة الأساسية لشركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة وفقا للنماذج التى يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء .و يضمن التصديق على توقيعات الشركاء على عقود الشركات أنها كان شكلها القانونى مقابل رسم تصديق مقداره ربع فى المائة من قيمة رأس المال المدفوع بحد أقصى مقداره خمسمائة جنية أو ما يعادلها من النقد الأجنبى بحسب الأحوال سواء

تم التصديق في مصر أو لدى السلطات المصرية في الخارج . و يصدر الترخيص بتأسيس الشركات التي تنشأ وفقا لأحكام القانون وتتمتع بمزاياه ، قرار من الجهة الإدارية المختصة ، ويكون لهذه الشركات الشخصية الاعتبارية اعتبارا من تاريخ قيدها في السجل التجاري ، ويتم نشر النظام الأساسي للشركة و عقد تأسيسها وفقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . و تسرى الاحكام المتقدمة على كل تعديل في نظام الشركة .

مادة ٥- تتولى الجهة الإدارية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون تخصيص الأراضي المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة و اللازمة للشركات و المنشآت و إبرام العقود الخاصة بها بالنيابة عن الجهات المعنية ، و تلتزم هذه الجهات بموافاة تلك الجهة بجميع الخرائط و البيانات الخاصة بالأراضي المتاحة لديها لهذا الغرض و بشروط و قواعد التعاقد بشأنها كما تتولى هذه الجهة الحصول من الجهات المعنية ، بالنيابة عن أصحاب الشركات و المنشآت ، على جميع التراخيص اللازمة لإنشائها و إدارتها و تشغيلها .

مادة ٦- يكون طلب رفع الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في المواد ١٢٤ من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٩٣ و ١٩١ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و ٤٥ من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ و ٩ من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤ بتنظيم التعامل بالنقد الأجنبي ، بعد أخذ رأى الجهة الإدارية المختصة إذا كان المتهم بإرتكاب الجريمة تابعا لإحدى الشركات أو المنشآت الخاضعة لأحكام هذا القانون و يتمتعين على الجهة الإدارية المختصة بإبداء رأيها في هذا الشأن خلال خمسة عشر يوما من تاريخ ورود كتاب استطلاع الرأى إليها ، و إلا جاز طلب رفع الدعوى .

مادة ٧- يجوز تسوية منازعات الاستثمار المتعلقة بتنفيذ أحكام هذا القانون بالطريقة التي يتم الاتفاق عليها مع المستثمر ، كما يجوز الاتفاق بين الأطراف المعنية على تسوية هذه المنازعات في إطار الاتفاقيات السارية بين جمهورية مصر العربية و دولة المستثمر أو في إطار الاتفاقية الخاصة بتسوية المنازعات الناشئة عن الاستثمارات بين الدول و بين رعايا الدول الأخرى التي انضمت إليها جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٧١ ، و ذلك بالشروط و الأوضاع

و في الأحوال التي تسرى فيها تلك الاتفاقيات ، أو وفقا لأحكام قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ ، كما يجوز الاتفاق على تسوية المنازعات الخارج إليها بطريق التحكيم أمام مركز القاهرة الإقليمي للتحكيم التجاري الدولي .

الباب الثاني : ضمانات الاستثمار

مادة ٨ - لا يجوز تأميم الشركات والمنشآت ، أو مصادرتها .

مادة ٩ - لا يجوز بالطريق الإداري فرض الحراسة على الشركات والمنشآت أو الحجز على أموالها أو الاستيلاء أو التحفظ عليها أو تجميدها أو مصادرتها .

مادة ١٠ - لا يجوز لأية جهة إدارية التدخل في تسمير منتجات الشركات والمنشآت ، أو تحديد ربحها .

مادة ١١ - لا يجوز لأية جهة إدارية إلغاء أو إيقاف الترخيص بالانتفاع بالمعارات التي رخص بالانتفاع بها للشركة أو المنشأة ، كلها أو بعضها ، إلا في حالة مخالفة شروط الترخيص . ويصدر قرار الإلغاء أو الإيقاف من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الجهة الإدارية المختصة ، ولصاحب الشأن الطعن في هذا القرار أمام محكمة القضاء الإداري خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلانه أو العلم به .

مادة ١٢ - يكون للشركات والمنشآت الحق في تملك أراضي البناء والمعارات المبنية اللازمة لمباشرة نشاطها والتوسع فيه ، أما كانت جنسية الشركاء أو محال إقامتهم أو نسب مشاركتهم .

مادة ١٣ - مع عدم الإخلال بأحكام القوانين واللوائح والقرارات المنظمة للاستيراد للشركات والمنشآت أن تستورد بذاتها أو عن طريق الغير ما تحتاج إليه في إنشائها أو التوسع فيها أو تشغيلها من مستلزمات إنتاج ومواد وآلات ومعدات وقطع غيار ووسائل مناسبة لطبيعة نشاطها وذلك دون حاجة لتقيدها في سجل المستوردين . كما يكون للشركات والمنشآت أن تصدر منتجاتها بالذات أو بالوساطة دون ترخيص وبغير حاجة لتقيدها في سجل المصددين .

مادة ١٤ - لا تخضع شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة التي يقتصر نشاطها على المجالات المشار إليها في المادة (١) من هذا القانون ، لأحكام المواد (١٧) ، ١٨ ، ١٩ ، ٤١) و الفئتين الأولى والرابعة من المادة (٧٧) و المواد (٨٣ و ٩٢ و ٩٣) من قانون شركات

المساهمة و شركات التوصية بالأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .و يجوز تداول حصص التأسيس و الأسهم خلال السنتين الماليتين الأوليين للشركة بموافقة رئيس مجلس الوزراء أو من يفوضه . و تحل الجهة الإدارية المختصة محل مصلحة الشركات في تطبيق أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المشار إليه و لائحته التنفيذية ، و ذلك بالنسبة للشركات السالف الإشارة إليها . و لا تخضع شركات المساهمة لأحكام القانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٧٣ بشأن تحديد شروط و إجراءات انتخاب ممثلي العمال في مجالس إدارة وحدات القطاع العام و الشركات المساهمة و الجمعيات و المؤسسات الخاصة ، و يبين نظام الشركة طريقة اشتراك العاملين في إدارتها و ذلك على النحو الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

مادة ١٥- تستثنى الشركات المساهمة من تطبيق أحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٥٨ في شأن التعيين في وظائف الشركات المساهمة و المؤسسات العامة ، و المادة ٢٤ من قانون العمل الصادر بالقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨١ .

الباب الثالث : هوافر الاستثمار

الفصل الأول : الإعفاءات الضريبية

مادة ١٦- تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري و الصناعي ، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، أرباح الشركات و المنشآت و أنصبة الشركاء فيها ، و ذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط . و يكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للشركات و المنشآت التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة و المجتمعات العمرانية الجديدة و المناطق الناشئة التي يصدر بتحديددها قرار من رئيس مجلس الوزراء ، و كذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية .

مادة ١٧- تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري و الصناعي ، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، أرباح الشركات و المنشآت التي تعارض نشاطها خارج الوادي القديم و كنا أنصبة الشركاء فيها ، يستوي في ذلك أن تكون منشأة خارج هذا الوادي أو منقولة منه و ذلك لمدة عشرين سنة تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط . و يصدر بتحديد المناطق التي يسرى عليها هذا النص قرار من مجلس الوزراء .

مادة ١٨ - تستكمل الشركات و المنشآت و المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون و التي تزاوّل نشاطها في المجالات المشار إليها في المادة (١) من هذا القانون ، مدد الإعفاء المفصوص عليها في المادتين السابقتين إذا كانت مدد الإعفاء المقررة لها لم تنته في ذلك التاريخ .

مادة ١٩ - في تطبيق أحكام المواد السابقة تشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك . و على الشركة أو المنشأة إخطار الجهة الإدارية المختصة بتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط خلال شهر من ذلك التاريخ .

مادة ٢٠ - تعفى من ضريبة الدخل و من رسوم التوثيق و الشهر عقود تأسيس الشركات و المنشآت و عقود القرض و الرهن المرتبطة لأعمالها ، و ذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التقيّد في السجل التجاري . كما تعفى من الضريبة و الرسوم المشار إليها عقود تسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات و المنشآت .

مادة ٢١ - يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي المصري للإقراض و الخصم عن سنة المحاسبة ، و ذلك بشرط أن تكون الشركة من الشركات المساهمة و أن تكون أسهمها مقيدة بأحدى بورصات الأوراق المالية .

مادة ٢٢ - تعفى من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة عوائد السندات و صكوك التمويل و الأوراق المالية الأخرى المماثلة التي تصدرها الشركات المساهمة بشرط أن تطرح في اكتتاب عام و أن تكون مقيدة بأحدى بورصات الأوراق المالية .

مادة ٢٣ - تسرى على الشركات و المنشآت أحكام المادة ٤ من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ الخاصة بتحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة مقدارها ٥٪ من القيمة ، و ذلك على جميع ما مستورده من آلات و معدات و أجهزة لازمة لإنشائها .

مادة ٢٤ - تعفى الأرباح الناتجة من اندماج الشركات أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني من الضرائب و الرسوم التي تستحق بسبب الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني .

مادة ٢٥ - تتمتع الشركات و المنشآت الدامجة و المندمجة و الشركات و المنشآت التي يتم تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني بالإعفاءات المقررة لها قبل الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني

إلى أن تنتهي مدد الإعفاء الخاصة بها ، و لا يترتب على الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني أية إعفاءات ضريبية جديدة .

مادة ٢٦- معنى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، ناتج تقييم الحصص العينية التي تدخل في تأسيس شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو في زيادة رأسمالها .

مادة ٢٧- تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الشروط والقواعد والإجراءات الخاصة بالتمتع بالإعفاءات الضريبية تلقائيا دون توقف على موافقة إدارية ، على أن يلغى الإعفاء في حالة مخالفة تلك الشروط والقواعد . ويصدر بإلغاء الإعفاء قرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الجهة الإدارية المختصة ، ولصاحب الشأن الطعن في هذا القرار أمام محكمة القضاء الإداري خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلانه أو العلم به .

الفصل الثاني : تخصيص الأراضي

مادة ٢٨- يجوز بقرار من مجلس الوزراء ، بناء على اقتراح الوزير المختص ، تخصيص الأراضي المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة للشركات والمنشآت التي تقام في مناطق معينة في المجالات المحددة في المادة (١) من هذا القانون ، و ذلك دون مقابل وطبقا للإجراءات المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

الفصل الثالث : المناطق الحرة

مادة ٢٩- يكون إنشاء المنطقة الحرة التي تشمل مدينة بأكملها بقانون و تنشأ المناطق الحرة العامة بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الجهة الإدارية المختصة ، و ذلك لإقامة المشروعات التي يرخس بها أيأ كان شكلها القانوني . و يجوز بقرار من الجهة الإدارية المختصة إنشاء مناطق حرة خاصة تقتصر كل منها على مشروع واحد إذا اقتضيت طبيعته ذلك . كما يجوز للجهة الإدارية المختصة الموافقة على تحويل أحد المشروعات القائمة داخل البلاد إلى منطقة حرة خاصة في ضوء الضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . ويتضمن القرار الصادر بإنشاء المنطقة الحرة بياناً بموقعها وحدودها . ويتولى إدارة المنطقة الحرة العامة مجلس إدارة

يصدر بتشكيله و تعيين رئيسه قرار من الجهة الإدارية . و يختص مجلس الإدارة بتنفيذ أحكام هذا القانون و لائحته التنفيذية و القرارات التي تصدرها الجهة المشار إليها .

مادة ٣٠- تضع الجهة الإدارية المختصة السياسة التي تميز عليها المناطق الحرة ، و لها أن تتخذ ما تراه لازماً من القرارات لتحقيق الغرض الذي تنشأ هذه المناطق من أجله، و على الأخص :

(أ) وضع اللوائح و النظم اللازمة لإدارة المناطق الحرة .

(ب) وضع شروط منح التراخيص و شغل الأراضي و العقارات و قواعد دخول البضائع و خروجها و أحكام قيدها و مقابل شغل الأماكن التي تودع بها و فحص المستندات و المراجعة ، و النظام الخاص برقابة هذه المناطق و حراستها و تحصيل الرسوم المستحقة للدولة .

مادة ٣١- يختص مجلس إدارة المنطقة الحرة العامة بالترخيص في إقامة المشروعات و يصدر بالترخيص للمشروع بمزاولة النشاط قرار من رئيس مجلس إدارة المنطقة . و يجب أن يتضمن الترخيص بياناً بالأغراض التي منح من أجلها و مدة سريانه و مقدار الضمان المالي الذي يؤديه المرخص له ، و لا يجوز النزول عن الترخيص كلياً أو جزئياً إلا بموافقة الجهة التي أصدرته ، و يكون رفض منح الترخيص أو عدم الموافقة على النزول عنه بقرار مسبب و يجوز لصاحب الشأن أن يتظلم منه إلى الجهة الإدارية المختصة طبقاً للقواعد و الإجراءات التي تبينها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . و لا يتمتع المرخص به بالإعفاءات أو المزايا المنصوص عليها في هذا القانون إلا في حدود الأغراض المبينة في الترخيص .

مادة ٣٢- مع مراعاة الأحكام التي تقررها القوانين و اللوائح بشأن منع تداول بعض البضائع أو المواد ، لا تخضع البضائع التي تصدرها مشروعات المنطقة الحرة إلى خارج البلاد أو تستوردها لمزاولة نشاطها للقواعد الخاصة بالاستيراد و التصدير و لا للإجراءات الجمركية الخاصة بالصادرات و الواردات ، كما لا تخضع للضرائب الجمركية و الضريبة العامة على المبيعات و غيرها من الضرائب و الرسوم . و تعفى من الضرائب الجمركية و الضريبة العامة على المبيعات و غيرها من الضرائب و الرسوم جميع الأبوات و المهمات و الآلات و وسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق الحرة عدا سيارات الركوب .

و تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات نقل البضائع و تأمينها من بدء تفريغها حتى وصولها إلى المناطق الحرة و بالعكس . و للجهة الإدارية المختصة السماح بإدخال البضائع و المواد و الأجزاء و الخامات المحلية الأجنبية - المملوكة للمشروع أو للغير - من داخل البلاد إلى المنطقة الحرة بصفة مؤقتة لإصلاحها أو لإجراء عمليات صناعية عليها و إعادتها لداخل البلاد دون خضوعها لقواعد الاستيراد المطبقة ، و ذلك على النحو الذى تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون . و يتم تحصيل الضريبة الجمركية على قيمة الإصلاح وفقا لأحكام القوانين الجمركية . و يطبق حكم المادة ٣٣ من هذا القانون في شأن العمليات الصناعية .

مادة ٣٣- يكون الاستيراد من المناطق الحرة إلى داخل البلاد طبقا للقواعد العامة للاستيراد من الخارج . و تؤدي الضرائب الجمركية على البضائع التى تستورد من المنطقة الحرة للسوق المحلى كما لو كانت مستوردة من الخارج أما المنتجات المستوردة من مشروعات المناطق الحرة و التى تشمل على مكونات محلية و أخرى أجنبية ، فيكون وعاء الضريبة الجمركية بالنسبة لها هو قيمة المكونات الأجنبية بالسعر السائد وقت خروجها من المنطقة الحرة إلى داخل البلاد بشرط ألا تزيد الضريبة الجمركية المستحقة على المكونات الأجنبية عن الضريبة المستحقة على المنتج النهائي المستورد من الخارج و تتمثل المكونات الأجنبية في الأجزاء و المواد الأجنبية المستوردة حسب حالتها عند الدخول إلى المنطقة الحرة دون حساب تكاليف التشغيل بتلك المنطقة . و تعتبر المنطقة الحرة فيما يتعلق بحساب النولون بلد المنشأ بالنسبة للمنتجات المصنعة فيها .

مادة ٣٤- يبلغ مدير جمرك المنطقة الحرة رئيس المنطقة بحالات النقص أو الزيادة غير المبررة عما أدرج في قائمة الشحن في عدد الطرود أو محتوياتها أو البضائع المحفوظة أو المنفرطة (الصب) و ذلك إذا كانت واردة برسم المنطقة الحرة . و يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة بتنظيم المسؤولية عن الحالات المنصوص عليها في الفقرة السابقة و بنسب التسامح فيها .

مادة ٣٥- لا تخضع المشروعات التى تقام في المناطق الحرة و الأرباح التى توزعها لاحكام قوانين الضرائب و الرسوم السارية في مصر . ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوى مقداره ١٪

(واحد في المائة) من قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لشروعات التخزين و من قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لشروعات التصنيع و التجميع ، و تعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة.و تخضع المشروعات التى لا يقتضى نشاطها الرئيسي إدخال أو إخراج سلع لرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد في المائة) من إجمالى الإيرادات التى تحققها ، و ذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونيين . و في جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

مادة ٣٦ - لا تخضع الشركات التى تمارس نشاطها في المناطق الحرة العامة للأحكام المنصوص عليها في القانونين رقمي ٧٣ لسنة ١٩٧٣ و ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

مادة ٣٧ - تعفى مشروعات النقل البحري التى تنشأ في المناطق الحرة من الشروط الخاصة بجنسية مالك السفينة و العاملين عليها المنصوص عليها في قانون التجارة البحرية ، و في القانون رقم ٨٤ لسنة ١٩٤٩ بشأن تسجيل السفن التجارية . كما تستثنى السفن المملوكة لهذه المشروعات من أحكام القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء المؤسسة المصرية العامة للنقل البحري.

مادة ٣٨ - يلتزم المرخص له بالتأمين على الباني و الآلات و المعدات ضد جميع الحوادث ، كما يلتزم بإزالتها على نفقته الخاصة خلال المدة التى يحددها مجلس إدارة المنطقة طبقا للقواعد التى تضعها الجهة الإدارية المختصة .

مادة ٣٩ - يكون دخول المناطق الحرة أو الإقامة فيها ، وفقا للشروط و الأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

مادة ٤٠ - لا تسرى أحكام القانونين رقمي ١٧٣ لسنة ١٩٥٨ باشتراط الحصول على إذن قبل العمل بالهيئات الأجنبية و ٢٣١ لسنة ١٩٩٦ ببعض الأحكام الخاصة بتنظيم عمل المصريين لدى الجهات الأجنبية ، على العاملين المصريين في المشروعات القائمة في المناطق الحرة .

مادة ٤١- لا يجوز لأي شخص أن يزاول مهنة أو حرفة في المنطقة الحرة العامة لحسابه بصفة دائمة إلا بعد الحصول على تصريح بذلك من رئيس مجلس إدارتها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون و بعد سداد الرسم الذي تحدده هذه اللائحة بما لا يجاوز خمسمائة جنية سنوياً .

مادة ٤٢- يحظر عقد العمل المبرم مع العاملين في المناطق الحرة من أربع نسخ بيد كل طرف من الطرفين نسخة ، و تودع نسخة لدى إدارة المنطقة الحرة و أخرى لدى مكتب العمل بالمنطقة ، فإذا كان العقد محرراً بلغة أجنبية ، أرفقت بكل نسخة من هاتين النسختين ترجمة إلى اللغة العربية .

مادة ٤٣- لا تخضع المشروعات في المناطق الحرة العامة لأحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٥٨ ، و المادة ٢٤ و الفصل الخامس من الباب الثالث من قانون العمل . و يضع مجلس إدارة الجهة الإدارية المختصة القواعد المنظمة لشؤون العاملين في تلك المشروعات .

مادة ٤٤- تسرى أحكام قانون التأمين الاجتماعي الصادر بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ على العاملين المصريين بالمشروعات التي تمارس نشاطها في المناطق الحرة .

مادة ٤٥- يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنية و لا تجاوز خمسة آلاف جنية كل من خالف حكم المادة ٤١ من هذا القانون . و لا ترفع الدعوى الجنائية بالنسبة إلى هذه الجرائم إلا بناء على طلب كتابي من الجهة الإدارية المختصة . و يجوز للجهة المشار إليها أن تجرى التصالح مع المخالف أثناء نظر الدعوى مقابل أداء مبلغ يعادل الحد الأدنى لقيمة الغرامة ، و يقرتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية .

مادة ٤٦- يسرى على الاستثمار في المناطق الحرة أحكام المواد (٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١ ، ٢٠) من هذا القانون .

المبحث الثاني : القرارات الوزارية

١- * قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٠٣٤ لسنة ٢٠٠٢

(صـ مـ دـ رـ في ٢٠٠٢/٦/٧)

**بشأن ضوابط تمتع نشاط التنمية السياحية المتكاملة
بضممانات وحوافز الاستثمار**

رئيس مجلس الوزراء

بعد الإطلاع على الدستور ؛

و على قانون الشركات المساهمة و شركات التوصية بالأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ و لائحته التنفيذية ؛

و على إصدار قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ و لائحته التنفيذية ؛

و على قانون ضمانات و حوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ؛

و على قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٢٨٤ لسنة ١٩٩٧ بإنشاء

الهيئة العامة للاستثمار و المناطق الحرة ؛

و على قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٣٢٦ لسنة ١٩٩٩ ؛

و على قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١٠٨ لسنة ١٩٩٧ باللائحة التنفيذية لقانون ضمانات

و حوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ؛

و على قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٤٨٣ لسنة ٢٠٠١ بشأن إضافة نشاط التنمية السياحية

المتكاملة الى بند (٤) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لقانون ضمانات و حوافز الاستثمار

رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ تحت الفقرة (ج) ؛

و على موافقة اللجنة الوزارية للاستثمار برئاسة مجلس الوزراء بتاريخ ٢٠٠٢/٣/٢٣

على إقرار الضوابط المقترحة بتمتع نشاط التنمية السياحية المتكاملة بضمانات و حوافز الاستثمار

و اعتماد ذلك من مجلس الوزراء بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٧ ؛

و بناء على ما عرضه رئيس الهيئة العامة للاستثمار و المناطق الحرة .

قـــــــــــــــــرر :

(المادة الأولى)

يكون تمتع نشاط التنمية السياحية المتكاملة بضمانات و حوافز الاستثمار الواردة

بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وفقا للضوابط التالية :

* نـ خـ ر بالـ جـ رـ يـ دـ ة الـ رـ سـ مـ يـ ة - الـ مـ دـ ٢٤ الـ صـ دـ رـ في ٢٠٠٢/٦/١٣

- ١- أن يكون غرض الشركة المطلوب تأسيسها محدداً من البداية بمزاولة نشاط التنمية السياحية المتكاملة و ليس إقامة فندق أو قرية سياحيةالخ .
- ٢- عند التأسيس وفقاً لأحكام القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ يرفق بالمقد الابتدائي و النظام الأساسي الموافقة المبدئية للهيئة العامة للتنمية السياحية على تخصيص مساحة من الأراضي لا تقل عن ٥٠٠ ألف م^٢ بغرض التنمية السياحية المتكاملة و بشرط الالتزام بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٩٠٨ لسنة ١٩٩٥ بشأن القواعد و الشروط المنظمة لإدارة و استغلال و التصرف فى الأراضي المخصصة للهيئة العامة للتنمية السياحية أو موافقة مبدئية للمحافظة التى سيتم فيها ممارسة النشاط .
- ٣- أن تتخذ الشركة التى ستزاول نشاط التنمية السياحية المتكاملة شكل شركة مساهمة مصرية.
- ٤- ألا يقل رأس المال المرخص به عن ١٠٠ مليون جنية مصرى و المدفوع (المصدر) عن ٥٠ مليون جنية مصرى من مشروع الشركة و المثلة فى قيمة الأرض المخصصة للشركة و تكاليف إنشاء مرافق البنية الأساسية لتلك الأراضي و تكلفة المشروع الرائد .
- ٥- مراعاة ألا تقوم الشركة بتقسيم و بيع مساحات الأراضي المخصصة لها بعد تزويدها بمرافق البنية الأساسية إلا بعد إقامة المشروع الرائد .
- ٦- أن تسرى ضمانات و حوافز و إعفاءات القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ على كل من نشاط البنية الأساسية و المشروع السياحى الرائد الذى تقوم به شركة التنمية السياحية المتكاملة و كذا الأنشطة الأخرى التى تدخل ضمن المجالات الواردة بالمادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه .
- ٧- أن تتمتع الشركات التى تقام على الأرض النعامة و التى تزاول أنشطة ضمن المجالات الواردة بأحكام قانون ضمانات و حوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بالمزايا و الإعفاءات و الضمانات المقررة بهذا القانون .

(المادة الخامسة)

ينشر هذا القرار فى الجريدة الرسمية ، و على الجهات المختصة تنفيذه .

٢- وزارة السياحة *

قرار وزارى رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٦

صادر بتاريخ ١٩٩٦/٦/٥

في شأن شروط و ضوابط نظام اقتسام الوقت في المنشآت الفندقية

وزير السياحة

بعد الإطلاع على القانون الدني .

و على القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية .

وعلى قرار وزير السياحة رقم ١٨١ لسنة ١٩٧٣ بشروط واجراءات الترخيص

بالمنشآت الفندقية و السياحية .

و بناء على ما ارتأه مجلس الدولة .

قـــــــــــــــــرر:

المادة (١)

تعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ المشار إليه المنشآت التى تدار بنظام اقتسام الوقت.

المادة (٢)

لا يجوز إنشاء أو إدارة المنشآت الفندقية التى تدار بنظام اقتسام الوقت إلا بترخيص من وزارة السياحة ، طبقا للشروط والضوابط المنصوص عليها في هذه القرارات ، وبمراعاة أحكام قرار وزير السياحة رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٣ المشار إليه .

المادة (٣)

تحرر عقود بين مستغلى المنشآت الفندقية الخاضعة لأحكام هذا القرار و بين المنتفعين بوحداتها من ثلاث نسخ تودع إحداها وزارة السياحة ، و تبدأ مدة سريان العقد من تاريخ تسليم الوحدة للمنتفع .

المادة (٤)

يلتزم المستغل بتسليم الوحدة في الموعد المحدد كاملة التائىث و التجهيز صالحة للانتفاع بها في الغرض المتفق عليه .

* نشر بالوقائع المصرية - العدد ١٦٦ الصادر في ١٩٩٦/٧/٢٧

المادة (٥)

يلتزم المستغل بتقديم الخدمات الفندقية الأساسية للمنتفعين بالوحدات طوال مدة اقامتهم ، وأن يزود المنشأة بمحلات لبيع السلع المستخدمة في الاستهلاك اليومي ، ما لم يتفق على غير ذلك .

المادة (٦)

يلتزم المستغل بنظافة و صيانة الوحدات و محتوياتها بما في ذلك أعمال الإحلال و التجديد لجميع الأثاث و التجهيزات الداخلية بما يجعلها دائماً في مستوى جيد و جاهز للاستخدام طبقاً للمقاييس السياحية للفنادق .

المادة (٧)

لا يجوز لمستغلي المنشآت الفندقية مطالبة المنتفعين عند انتفاعهم بالوحدات المخصصة لهم بمقابل يزيد على الأسعار المعتمدة من وزارة السياحة . كما لا يجوز لهم الإمتناع عن تقديم الخدمة الكاملة للمنتفع بتلك الأسعار .

المادة (٨)

لا يجوز للمنتفع أن يؤجر الوحدة من الباطن أو أن يتنازل عنها للغير دون إخطار كتابي للمستغل قبل حلول المدة المحددة للاستعمال السنوي بشهرين على الأقل ، و مع ذلك يحق للمنتفع بعد إخطار المستغل بكتاب موسى عليه قبل حلول المدة بأسبوع مبادلة المدة المحددة له مع منتفع آخر في ذات الوحدة أو في وحدات مماثلة في منشآت أخرى سواء داخل الجمهورية أو خارجها بحسب الشروط والأوضاع المبينة بالمعد .

المادة (١٠)

يقوم المنتفع بسداد جميع الالتزامات المالية المستحقة عليه من مقابل الانتفاع مضافاً إليها قيمة الصيانة الدورية التي يحددها المستغل و المعتمدة من وزارة السياحة متضمنة الرسوم و الضرائب المقررة قانوناً خلال مدة استعماله السنوي ، و لا يجوز له التأخير في السداد و إلا كان من حق المستغل فسخ العقد بموجب حكم قضائي يصدر لصالحه .

المادة (١١)

مع مراعاة أحكام القانون المدني ، لا ينتهي عقد الانتفاع بوفاء المنتفع و يورث لخلفه العام مع عدم قابلية الوحدة للإنقسام أو البيع بالزاد العلني وفي حالة طلب القيمة يقوم المستقل ببيعها لحساب الورثة بعد خصم مصاريف الإدارة .

المادة (١٢)

يتم طرح الوحدات التي تدار بنظام اقتسام الوقت للإستغلال إما عن طريق الإيجار طويل المدة أو البيع مع تجزئة الملكية ، بحيث يحتفظ المستقل بملكية الرقبة و يبيع للمنتفع حق الانتفاع لمدة محددة سنوياً في وحدة مؤثثة ومجهزة للإستخدام اليومي .

المادة (١٣)

تقسم السنة إلى فترات زمنية بحد أدنى أسبوعاً لكل منتفع ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك .

المادة (١٤)

في حالة الإستغلال عن طريق الإيجار طويل المدة يجب ألا تقل مدة العقد عن عشرين عاماً تبدأ من تاريخ تسليم الوحدة للمنتفع ، اما في حالة تجزئة الملكية فيجوز أن تحدد مدة الاستغلال في العقد أو أن تكون طوال حياة المنتفع وفي حال عدم تحديد مدة فيعتبر البيع بيعاً غير محدد المدة .

المادة (١٥)

يحق للمنتفع طلب تغيير الفترة الزمنية له أو إعادة تأجير الوحدة لصالحه وفقاً لأحكام المادة ٨ من هذا القرار.

المادة (١٦)

يجب أن يكون مقابل الاستهلاك السنوي ومقابل الاحلال والتجديد محدداً ومعلوماً من خلال دراسات جدوى معتمدة من وزارة السياحة عند التعاقد .

المادة (١٧)

يجب أن تشمل الوحدات المخصصة للاستغلال بنظام اقتسام الوقت على كل ما يلزم من مفروشات وأدوات وتجهيزات لمعيشة المنتفع وأسوته أو ذويهِ وأن تكون الوحدات مناسبة ومطابقة للاشتراطات الهندسية والإنشائية التي يصدر بها قرار من وزير السياحة .

المادة (١٨)

يلتزم المستغل بإمسك دفتر معتمد صفحاته من وزارة السياحة يثبت فيها بياناً مفصلاً لمعامله اقتسام الوقت لدى النشأة يتضمن اسم المنتفع وعنوانه ووظيفته وأرقام تليفوناته ورقم العقد المحرر بينه وبين النشأة وتاريخ المدة المختصة له ورقم الوحدة التعاقد عليها ، ويكون من حق مندوبى وزارة السياحة الاطلاع على بيانات هذا الدفتر في أى وقت .

المادة (١٩)

يلتزم المستغل بإخطار وزارة السياحة بصورة من التعاقدات التى تمت مع المنتفعين أولاً بأول وإثبات مضمونها وبياناتها بالدفتر المعد لذلك لدى الإدارة المختصة بالوزارة ، ويتم ختم نسخة المنتفع والمستغل بما يفيد التسجيل بالدفتر المشار إليه ، وعلى المستغل إخطار الوزارة بأية تعديلات تطرأ على التعاقد المثبت لديها أو بياناته بموجب كتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول .

المادة (٢٠)

يجب أن يتضمن الموافقة المبدئية الصادرة من إدارة التراخيص بوزارة السياحة بيان عدد الوحدات المخصصة للإستغلال بنظام اقتسام الوقت والتاريخ المحدد لبدء نشاطها ، ويجوز التصريح للمنشأة بالبيع والتسويق للوحدات وذلك وفقاً للضوابط والشروط المذكورة بالموافقة المبدئية التى يصدر بشأنها قرار من وزير السياحة .

المادة (٢١)

يجب على مستغلى المنشآت الفندقية التى تعاملت بنظام اقتسام قبل العمل بهذا القرار أن توفى أوضاعها وفقاً لأحكامه خلال ستة أشهر من تاريخ العمل به .

المادة (٢٢)

ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ، ويعمل به اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره.

الفصل الثاني : التعليمات التنفيذية و التفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب بشأن المنشآت الفندقية

المبحث الأول : التعليمات التنفيذية للفحص

١ - تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٦ لسنة ١٩٨٦

(صدرت في أول فبراير ١٩٨٦)

بشأن قواعد وأسس معدلات إهلاك بعض الأصول الثابتة

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٨) للمادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ٨ يوليو ١٩٧٠ بشأن قواعد وأسس معدلات إهلاك بعض الأصول الثابتة .
ولما كان الرأي بالمصلحة قد انتهى إلى ملائمة تطبيق نسب الإهلاك الواردة بالنظام المحاسبي الموحد وبأية تعديلات تطرأ عليها بالنسبة للأصول الثابتة لوحدات القطاع الخاص توحيدا للمعاملة الضريبية بينها وبين شركات القطاع العام فقد قامت الإدارة العامة للفحص الضريبي بتعديل بعض النسب التي وردت في التعليمات رقم (٨) سالفه الذكر لتتفق مع النسب الواردة بالنظام المحاسبي الموحد الصادر بالقرار الجمهوري رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ .

ويعراى في تطبيق هذه النسب المبينة فيما بعد ما يلي :

١- يجوز أن تجرى الاستهلاكات على أساس القسط الثابت أو المتناقص بالطريقة التي تتبعها المنشأة عادة .

٢- تحدد الاستهلاكات على أساس النسب التي وضعتها المصلحة للاسترشاد بها ويجوز باعتماد رئيس المأمورية زيادة هذه النسب اذا ثبت تشغيل الأصول أكثر من ساعات العمل المعتادة .

٣- تكاليف إنشاء المساكن والمطاعم الصحية والمؤسسات الاجتماعية تتبع في استهلاكات القواعد العادية .

وفيما يلي نسب الاستهلاكات الواجبة التطبيق :

النسبة	الأصل
٦%	الأثاث
١٢,٥%	أثاث الفنادق والمطاعم والقاهاي الفضيات المستعملة بالفنادق والمستشفيات

أشرطة قياس خيـمـام	{	٪١٠
ظلمبات مياه		٪٦
خلاطات خرسانة		٪٢٠
تركيبات نيون لايت		٪١٢,٥
آلات صناعة الموبيليا آلات معامل الألبان ثلاجات ومعامل تبريد	{	٪٦
آلات تنجيد أقمشة آلات غزل ونسيج	{	٪١٠
آلات صناعة الجوارب		٪٦
الكرتون المستعمل في مصانع الفزل والنسيج		٪٢٥
آلات كتابة آلات حاسبة	{	٪١٢,٥
آلات طباعة		٪٦
ماكينات طباعة		٪١٠
حروف الطباعة		٪٢٠
آلات تجليد مسيك خاص بالطابع	{	٪١٠
آلات مخابـز		٪٧,٥
سيارات أتوبيس سيارات تاكسي	{	٪٢٥

سيارات لوري كاميونات	٢٥ %
عربات خيل	١٥ %
كاريكات	٦ %
رفاصات	٥ % من تكاليف الإنشاء وإذا اشترت فيقدر عمرها المحتمل أن تستعمل فيه وتؤخذ نسبة مئوية موازية له لاستهلاكها فيه .
مراكب شراعية وذهبيات	٣ % من تكاليف الإنشاء وإذا اشترت فيقدر عمرها المحتمل أن تستعمل فيه وتؤخذ نسبة مئوية موازية له لاستهلاكها فيه .

هذا وقد نصت المادة ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بآلاتي :

- ١- تخصم الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للمعرف وطبيعة كل صناعة أو عمل أو تجارة .
- ٢- خمسة وعشرون في المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها المنشأة لاستخدامها في الإنتاج وذلك بالإضافة إلى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة وبحسب الاستهلاك الإضافي اعتبارا من تاريخ الاستخدام ولدة عام واحد وبشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ٣٦ من هذا القانون .

٢- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٧

(صدرت في ١٠ / ٦ / ١٩٨٧)

بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية

إرساء لقواعد الثقة بين المصلحة والمولين و حلا للمشكلات التي تظهر عند محاسبة أصحاب الفنادق السياحية قامت الإدارة بإجراء دراسة شاملة لهذا النشاط و ذلك بالاطلاع على عينات من ملفات النشاط بالأموريات المختصة بالقاهرة و الإسكندرية و بورسعيد و كذلك بالاتصال بجميع مأموريات الجمهورية و الاتصال أيضا بوزارة السياحة و أعضاء غرفة الفنادق و ذلك بهدف تحديد الأسس التي يجب اتباعها في تقدير أرباح الحالات التقديرية أما الحالات التي يقوم فيها المول بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين مستندا إلى دفاتر حسابية فيجوز بشأنها ما يجرى على حالات فحص الدفاتر مع مراعاة عدم إهدار الدفاتر إلا لأسباب جدية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم (٧) لسنة ١٩٨١ ، و رقم (٤) لسنة ١٩٨٣ ، و رقم (٢٠) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٢) لسنة ١٩٨٥ ، (٢) لسنة ١٩٨٦ ، (٥٨) لسنة ١٩٨٦ ، (٢١) لسنة ١٩٨٧ . و قد توصلت الدراسة إلى الأسس التالية التي يجب الاسترشاد بها عند محاسبة ذلك النشاط :

١- على المأمورية مراعاة الدقة عند قيامها بتطبيق المادة (٥) من القانون رقم "١" لسنة ١٩٧٣ الخاصة بإعفاء المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية و ذلك لمدة ٥ سنوات من تاريخ بدء مزاوله نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بالقانون المذكور . و مراعاة المحاسبة عن الإيرادات الخارجية عن نطاق الإعفاء الضريبي بالقانون و على سبيل المثال .

- تأجير محلات داخل الفندق .
- مبيعات الفندق لغير النزلاء .
- مبيعات الحلويات و البار لغير النزلاء .

٢- و سواء كان الفندق خاضع للضريبة أو مازال في فترة الإعفاء المنصوص عليها بالقانون المشار إليه يجب على المأمورية مراعاة الآتي :

(أ) إخطار المأموريات المختصة أو شعبة الحصر بالمأمورية لتحديد بدء نشاط و حصر و محاسبة المحلات التجارية و الأنشطة التجارية و الأنشطة المهنية بالفندق التي تعتبر خارج نطاق النشاط الفندقى .

(ب) إخطار شعبة كسب العمل لمحاسبة العاملين بالفندق عن ضريبة الرتبات .
(ج) إخطار مأمورية ضرائب الدفعة أو شعبة الدفعة بالمأمورية لمحاسبة الفندق و تحصيل ضريبة الدفعة .

(د) المحاسبة عن الإيرادات الخارجة عن نطاق الإعفاء المقرر بالقانون رقم "١" لسنة ١٩٧٣ مثل تأجير محلات داخل الفندق و مبيعات الفندق لغير النزلاء و مبيعات الحلويات و البار لغير النزلاء الخ .

٣- لتحديد إيراد المبيت يتعين على المأمورية الأخذ ببيانات دفتر الشرطة إلا إذا كان قد تحرر ضد الفندق محاضر في هذا الشأن أو تحققت المأمورية بالدليل القاطع من عدم جدية البيانات الواردة بذلك الدفتر . فللمأمورية عندئذ تقدير نسبة الأشغال وفقا لظروف كل حالة و للأخذ ببيانات دفتر الشرطة يتعين على أصحاب الفندق تقديم بيان شهرى للمأمورية يتضمن تفريغ بيانات دفتر الشرطة موضحا به عدد الأشغالات لكل غرفة و سعرها المعلن بالفندق .

٤- في حالة التأكد من حصول بعض النزلاء على تخفيض مقابل الإقامة الطويلة أو الإقامة ضمن مجموعات سياحية أو وجود مربيات أو أطفال أو لأي سبب آخر على المأمورية اعتماد تلك التخفيضات في حدود ما تسمح به وزارة السياحة .

٥- على المأمورية التأكد من أن الأسعار التي تقوم بمحاسبة الفندق على أساسها هي الأسعار المعتمدة من وزارة السياحة و الملتنة بالفندق .

٦- للمحاسبة عن نشاط المطعم و الكافيتريا و البار يتعين إجراء الآتي :

(أ) إجراء الماينة المتكررة للفندق و المطعم خلال الوجبات الثلاث و الكافيتريا و البار .
(ب) مراعاة الوجبات الإجبارية التي توضحها قائمة الأسعار الملتنة بالفندق مع مراعاة عدد النزلاء . أما الوجبات الاختيارية فيتم تقديرها على أساس تكرار الماينة ، كما يجب

مراعاة تقدير وجبات لغير النزلاء بالنسبة للفنادق التي تزاوئ ذلك النشاط على أن يعتمد التقدير على الماينات المتكررة و شهرة الفندق و موقعه .

(ج) الاتصال بمصادر شراء خامات المطعم و الكافيتريا و البار كلما أمكن ذلك.

(د) الاطلاع على الحصص المقررة للفندق مثل حصة البيرة و غيرها .

(هـ) الإطلاع على بياانات الخصم و الإضافة .

(و) الاتصال بشركات إستياج الخمور (مثل شركة جناكليس) .

(ز) الاتصال بالسوق الحر و مصادر شراء الخمور كلما أمكن ذلك .

(ط) الرجوع للمصادر الحكومية و الشركات و ما يتوافر لدى المأمورية من بياانات .

٧- نسب مجمل الربح التي يتعين على المأمورية الاسترشاد بها عند محاسبة الفنادق .

(أ) بالنسبة للمطعم :

٢٥٪ : ٣٠٪ للفئة من نجمة إلى نجمتين .

٣٠٪ : ٣٥٪ للفئة ٣ نجوم .

٣٥٪ : ٤٠٪ للفئة ٤ نجوم .

٤٠٪ : ٥٠٪ للفئة ٥ نجوم .

(ب) بالنسبة للكافيتريا لجميع الفئات :

يراعى تنفيذ التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨) لسنة ١٩٨٥ بشأن محاسبة نشاط

المقاهي و البوفيهات مع مراعاة الظروف المتغيرة لكل فندق على حدة علما بأن التعليمات

المذكورة حددت ربح المشروبات الساخنة بـ ٤٥٪ أما المياه الغازية فوفقا لربحية الصندوق .

(ج) بالنسبة للبار لجميع الفئات :

البيرة : يحدد ربحية للصندوق وفقا لما يتضح عند المحاسبة و مقارنة أسعار الشراء

بسر البيع العلن بالفندق .

الخمور العادية : من ٤٠٪ إلى ٥٠٪ وفقا لظروف كل حالة .

الخمور المتميزة (الويسكي و خلافه) : من ٥٥٪ إلى ٧٠٪ وفقا لظروف كل حالة .

٨- على الأموريات مراعاة محاسبة الفندق من الأنشطة الأخرى التي يزاولها مثل محلات بيع الهدايا والكوافير وتأجير صالات الأفراح (على أن تشمل الوجبة المقدمة للمدعوين و عمولة الفندق من المصور ومصورو الفيديو ومتعهدو الحفلات في حالة الحصول على العمولة وكذلك عن نشاط إقامة الحفلات الترفيهية استرشاداً بالمسند لضرائب الملاهي ، و التليفون و التلكس استرشاداً بالمستندات الرسمية مع مقارنة الإيراد بالمصروف . و مراعاة الرسوم المحلية و ما شابهها التي تضاف لفاتورة العميل و لا تسدد لجهات المختصة وكذلك مراعاة أية إيرادات أخرى مثل الفسيل و الكي و خلافه .

٩- بالنسبة لإيراد الخدمة : على الأمورية اعتماد المبالغ التي توزع على العاملين في حالة تقديم كشف المرتبات التي تتم على أساسها المحاسبة عن ضريبة كسب العمل و التحقق من إضافة تلك النسبة إلى مرتبات العاملين و مع مراعاة النسبة التي تضاف إلى إيرادات الفندق .

١٠- على الأمورية اعتماد أجور العمال و الموظفين و ذلك في حالة سداد ضرائب كسب العمل و إثبات بيانات كل موظف أو عامل بإيصالات أو سجلات استلام المرتب على أن تشمل تلك البيانات على اسمه بالكامل و عنوانه و رقم بطاقته .

١١- على الأمورية الالتزام بنسب الاستهلاك الواردة بالتعليمات التفسيرية رقم ٨ لسنة ١٩٧٥ و كذلك التعليمات التنفيذية رقم ٦ لسنة ١٩٨٦ فيما يتعلق بنشاط الفنادق و هي كالآتي :

الأثاث ١٢,٥٪ الفضيات ١٢,٥٪

الصيني و الأدوات الزجاجية و ما في حكمها : نسبة الكميات الباقية منه بموجب الجرد إلى الكميات الأصلية التي اعتبرت أساساً لقيمة هذه الأصول .
البهايات : على أساس :
(أ) إعانة التقدير .

(ب) مقدار ما يشتري من البهايات لتحل محل التي أصبحت غير قابلة للاستعمال على ألا تزيد المشتريات عن نصف عدد الكمية الموجودة أصلاً و إلا تزيد قيمتها عن الكمية المستهلكة .
١٢- للأمورية الخروج عن تلك التعليمات في حالة وجود دلائل مؤكدة تستدعي التعديل .

٢- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٧

(صدرت في ١٠ / ٦ / ١٩٨٧)

بشأن محاسبة أصحاب الفنادق المحلية

- توحيداً لأسس محاسبة أصحاب الفنادق المحلية قامت الإدارة بإجراء دراسة شاملة لهذا النشاط وذلك بالإطلاع على عينة من ملفات ذلك النشاط بالأموريات المختصة بالقاهرة والإسكندرية وذلك لتحديد الأسس التى تتبع فى تقدير أرباح الحالات التقديرية أما الحالات التى يقوم فيها المول بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين مستنداً إلى دفاتر حسابية فيجرب بشأنها ما يجرى على حالات الدفاتر مع مراعاة عدم إهدار الدفاتر إلا لأسباب جدية وفقاً لما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم (٧) لسنة ١٩٨١ ، (٢) لسنة ١٩٨٦ ، و رقم (٥٨) لسنة ١٩٨٦ ، و رقم (٢١) لسنة ١٩٨٧ ، (٤) لسنة ١٩٨٣ ، (٢٠) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٢) لسنة ١٩٨٥ .
- وقد توصلت الدراسة إلى الأسس التالية التى يجب الاسترشاد بها عند محاسبة ذلك النشاط:
- ١- إذا لم يكن قد تحررت محاضر ضد الفندق أو تحققت الأمورية بالدليل القاطع من عدم جدية البيانات الواردة بدفتر الشرطة فيستعين على الأمورية الأخذ ببيانات ذلك الدفتر وعلى صاحب الفندق تقديم بيان شهرى للأمورية يتضمن تفريغ بيانات الدفتر موضحاً به عدد الأشغالات لكل غرفة و سعرها المعلن بالفندق .
 - ٢- فى حالة التأكد من حصول بعض الغش على تخفيض مقابل الإقامة الطويلة أو لآى سبب على الأمورية اعتماد ذلك التخفيض فى حدود ما تسمح به وزارة التموين .
 - ٣- على الأمورية التأكد من أن الأسعار التى تقوم بمحاسبة الفندق على أساسها هى الأسعار المعتمدة من وزارة التموين و المعلنه بالفندق .
 - ٤- على الأمورية إجراء معاينات متكررة للفندق لتحديد نسبة الأشغال فى حالة عدم الأخذ بدفاتر الشرطة و للتأكد من وجود بوفيه بالفندق و عما إذا كان الفندق يقوم بتقديم خدمات أخرى تقوم الأمورية بالمحاسبة عن إيرادات تلك الخدمات.
 - ٥- فى حالة وجود بوفيه يراعى تنفيذ التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨) لسنة ١٩٨٥ بشأن محاسبة نشاط المقاهي .
 - ٦- للأمورية الخروج عن تلك التعليمات فى حالة وجود دلائل مؤكدة تستدعى التعديل .

٤- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٢٩) لسنة ١٩٨٧

ملاحق للتعليمات التنفيذية للفحص رقم (٢٢) لسنة ١٩٨٧

(صدرت في ١٠ / ٨ / ١٩٨٧)

بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية

توضيحا لما ورد بالبند (أ) من رقم (٧) من التعليمات رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٧ بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية .
يراعى تعديل ما نص عليه ذلك البند إلى ما يلى :
(أ) بالنسبة للمطعم :

٢٥٪ - ٣٠٪ للفئة من نجمة إلى نجمتين .

٣٠٪ - ٣٤٪ للفئة ٣ نجوم .

٣٥٪ - ٤٠٪ للفئة ٤ نجوم .

٤٠٪ - ٥٠٪ للفئة ٥ نجوم .

٥- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ١٩ لسنة ١٩٩٦

(صدرت في ٣٠ / ٦ / ١٩٩٦)

بشأن محاسبة شركات السياحة

تمشيا مع سياسة الدولة بشأن تشجيع السياحة باعتبارها أحد الموارد المالية الهامة للاقتصاد القومي، قامت المصلحة بمعد العديد من الاجتماعات مع غرفة شركات السياحة ووكالات السفر والسياحة وممثلي شركات السياحة وشركة مصر للطيران بغرض وضع الحلول المناسبة لأية مشكلات مع المصلحة حيث انتهى الرأى إلى ملائمة الاسترشاد بأسس وقاعدة معينة عند محاسبة الحالات التقديرية اما الحالات الدفترية التى تقوم فيها المنشأة بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين فإنه يسرى في شأنه ما يسرى في حالات فحص الدفاتر مع عدم إهدارها إلا لأسباب جوهرية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية الصادرة من المصلحة في هذا الشأن .

وبناء عليه توجه المصلحة نظر مأمورياتها إلى ضرورة الالتزام بالقواعد الآتية عند المحاسبة :

أولا : اعتماد نسبة المعولة المقررة بوليا والمثبتة في دفاتر الشركة متى كانت مطابقة لبيانات شركات الطيران التي تتعامل معها .

ثانيا : اعتماد قيمة ما تمنحه شركات السياحة لعملائها من عمولة إضافية لتنشيط مبيعاتها واستيعاده من الوعاء الخاضع للضريبة باعتبارها من التكاليف متى تحققت المأمورية من جدية منحها للعميل ولو كانت مؤيدة بمستندات داخلية فقط .

ثالثا : خصم قيمة ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة من مرتبات واعتماده ضمن التكاليف واجبة الخصم متى تحققت المأمورية من سداد الضريبة المستحقة عنه أو إدراجه ضمن كشوف الأجور والمرتبات المقدمة للمأمورية .

رابعا : الاعتماد بقيمة ما تمنحه المنشأة من عمولات للوسطاء الذين يأتون بعملاء عن طريقهم على أن تتحقق المأمورية من جدية منح هذه العمولات وتأييدها بالبيانات والمستندات التي تتيح للمأمورية إمكانية تتبعه ومحاسبته عنها ولو كانت مؤيدة بمستند داخلي .

خامسا : اعتماد كافة المصروفات اللازمة لمباشرة النشاط وفقا لاحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وما جرى عليه العرف في هذا النشاط وكذا اعتماد المصروفات الفعلية المرتبطة بمباشرة النشاط والمؤيدة مستنديا .

٦- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٤٢ لسنة ١٩٩٧

(صدرت في ١٩/٧/١٩٩٧)

بشأن الأسس التي يتعين على المأموريات مراعاتها

عند المحاسبة الضريبية لنشاط شركات السياحة

تأكيدا لأواصر الثقة والتعاون بين المصلحة وكافة فئات معوليها فقد استجابت المصلحة لما أشاره ممثلو غرفة شركات السياحة ووكالات السفر والسياحة وشركة مصر للطيران في الاجتماعات التي عقدت معهم بشأن أسس محاسبتهم ضريبيا وذلك تمشيا لسياسة الدولة بشأن تشجيع السياحة باعتبارها أحد الأنشطة الواعدة، وأحد الموارد المالية الهامة للاقتصاد القومي .

والتي انتهى الرأى فيها إلى ملاءمة الاسترشاد بأسس وقواعد معينة عند محاسبة الحالات التقديرية اما الحالات الدفترية التى تقوم فيها المنشأة بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين فانه يسرى في شأنها ما يجرى في حالات فحص الدفاتر مع عدم إصدارها إلا لأسباب جوهرية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية الصادرة من الصلحة في هذا الشأن وآخرها التعليمات رقم ١٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن الأمور التى يلزم مراعاتها لاعتماد الدفاتر التى يمسكها الممول وعدم الاعتداد بها وضرورة الالتزام بما ورد بهذه التعليمات حصلا للخلافات مع المولين .

وبناء عليه توجه الصلحة نظر مأموراتها إلى ضرورة الالتزام بالقواعد الآتية عند المحاسبة الضريبية لشركات السياحة :

أولا : اعتماد نسبة العمولة المقررة دوليا والمثبتة في دفاتر الشركة متى كانت مطابقة لبيانات شركات الطيران التى تتعامل معها .

ثانيا : اعتماد ما تمنحه شركات السياحة لمعاملها من عمولة إضافية لتنشيط مبيعاتها واستعباده من الوعاء الخاضع للضريبة باعتبارها من التكاليف متى تحققت المأمورية من جدية منحها للمميل ولو كانت مؤيدة بمستندات داخلية فقط .

ثالثا : خصم قيمة ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة من مرتبات واعتماده ضمن التكاليف واجبة الخصم متى تحققت المأمورية من سداد الضريبة المستحقة عنها وإدراجه ضمن كشوف الأجور والمرتبات المقدمة للمأمورية .

رابعا : الاعتماد بقيمة ما تمنحه المنشأة من عمولات للوسطاء الذين يأتون بعملاء عن طريقهم على أن تتحقق المأمورية من جدية منح هذه العمولات وتأييدها بالبيانات والمستندات التى تتيح للمأمورية إمكانية تتبعها ومحاسبة من يحصلون عليها ولو كانت مؤيدة بمستند داخلي .

خامسا : اعتماد كافة المصروفات المؤيدة مستنديا اللازمة لإثارة النشاط وفقا لما تقضى به المادة (٢٤) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدلة بالمادة ٢٧ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وما جرى عليه العرف في هذا النشاط والمؤيدة

بمستندات داخلية متى كان لا يمكن بطبيعتها إثباتها بمستند خارجي وتم أنفاقها خلال سنة المحاسبة .

سادسا : مراعاة احتساب استهلاك الأجهزة التي تستخدمها المنشأة ضمن التكاليف وان تكون نسبة الاستبعاد مقابل الاستخدام الشخصي وفقا لطبيعة هذه الأجهزة ومدى إمكانية استخدامها شخصيا بجانب استخدامها في النشاط وبما لا يخل بنصوص أحكام قانون الضرائب ولا القواعد الفنية للمحاسبة في هذا الشأن .

سابعا : في حالة وجود متأخرات ضريبية على أي من مزاوولي هذا النشاط تقوم المأموريات بالاتصال بالفرقة المركزية لمزاوولي النشاط وإخطارهم بهذه المستحقات حتى تتعاون الفرقة مع المأمورية في تحصيل هذه المستحقات وذلك استجابة لطلب ممثلي الفرقة في هذا الشأن ، على ألا يخل هذا بالإجراءات المتعين على المأمورية اتباعها في هذا الشأن حفاظا على حقوق الخزائنة العامة .

٧- تعليمات تنفيذية للفصل رقم ٨٥ لسنة ١٩٩٧

(صدرت في ١٠/٥/١٩٩٧)

بشأن أسس استهلاك الأصول الثابتة

معدل الاستهلاك	البيان
	المجموعة الأولى:
٢٪	١- المباني
٣٪	٢- المباني المستخدمة في الأغراض الصناعية
١٢٪	٣- المباني غير الخرسانية (الوميتال - خشب - بامبو...)
	المجموعة الثانية :
١٠٪	الآلات الثقيلة (مثل المصاعد والسلالم الكهربائية والزوارق والتوربينات والسباك والخارط ومحركات السكك الحديدية وعرباتها وخطوطها)

<p>٢٠٪</p>	<p>المجموعة الثالثة :</p> <p>أصول تستخدم بكثرة وأعمارها قصيرة وتستهلك بسرعة مثل :</p> <p>اللواري والسيارات وأجهزة الأشعة الطبية والحاسبات</p> <p>شديدة التعقيد وذلك لاستهلاكها بسرعة وانقضاء موديلاتها</p>
<p>٦٪</p> <p>١٥٪</p> <p>يحتسب على أساس قيمة الفاقد والتالف والهالك وفقا لما يسفر عنه السجود الفعلي آخر السنة المالية</p>	<p>المجموعة الرابعة :</p> <p>الأثاث والمعدات الخفيفة ولوازمها :</p> <p>١- الأثاثات المكتبية .</p> <p>٢- أثاثات الخدمة الشاقة (الفنادق - المستشفيات)</p> <p>٣- الصيني والأدوات الزجاجية وما في حكمها والبياضات المستعملة بالفنادق والمستشفيات</p>
<p>١٥٪</p>	<p>المجموعة الخامسة :</p> <p>آلات وعدد صغيرة ووسائل نقل خفيف ويطاريات مزارع تربية الدواجن وآلات السينما وأجهزة العرض وما لم يندرج في التوبيقات السابقة .</p>

ويروا على ما يلي :

أولا : يتم احتساب الاستهلاكات باتباع أساس القسط الثابت أو المتناقص وفقا للطريقة

التي تنتميها المنشأة وما يتفق وطبيعة النشاط وما جرى عليه العرف المحاسبي .

ثانيا : تحدد الاستهلاكات على أساس النسب التي وضعتها المصلحة للاسترشاد بها

ويجوز باعتماد رئيس الأمورية زيادة هذه النسب اذا ثبت تشغيل الأصول أكثر

من ساعات العمل .

٨- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٤١ لسنة ٢٠٠١

(صدرت في ٢٧/٨/٢٠٠١)

بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية

سبق أن أصدرت المصلحة تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٧ وملحقها التعليمات التنفيذية رقم ٣٩ لسنة ١٩٨٧ بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية وبناء على الاستفسارات المقدمة من بعض أصحاب الفنادق السياحية وما أثاروه من مشاكل وصعوبات بشأن كيفية التطبيق العملي لهذه التعليمات .

ومن منطلق السياسة التي تنتهجها المصلحة من حيث تحديث التعليمات التنفيذية للفحص للتو كسب مع المتغيرات الاقتصادية والقضاء على المتغيرات والمتساكن
لذا فإن المصلحة توجه نظر المأموريات إلى ضرورة اتباع ما يلي :

١- بالنسبة لإيراد الأجهزة الإضافية للفرف (التليفزيون) : عند ثبوت قيام الفندق بتقديم مثل هذه الخدمة فتتم المحاسبة عنها استرشادا بنوعية الأجهزة الإضافية وقائمة الأسعار المعلنة بالفندق بشأن هذا الإيراد .

٢- بالنسبة للكافيتيريا : يتم تطبيق التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٩) لسنة ٢٠٠١ بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط المقاهي والبوفيات والتي تعتبر ملزمة التطبيق عند موافقة الممول بالمأمورية .

٣- بالنسبة لنشاط الغسيل والكي : تطبيق التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن أسس محاسبة نشاط تنظيف وكي الملابس يدويا وآليا (البند ثانيا / ج) والمضمن بالنسبة للفنادق والمستشفيات وغيرها من الجهات تطبق نسبة مجمل ربح تعادل من ٤٠٪ إلى ٤٥٪ من الإيراد .

٤- نسب الاستهلاك : تطبق التعليمات التنفيذية لفحص رقم (٨٥) لسنة ١٩٩٧ بشأن أسس استهلاك الأصول الثابتة (المجموعة الرابعة بند ٢ ، ٣) فيما يتعلق بنشاط الفنادق .

٥- المصروفات الإدارية والعمومية : تحتسب المصروفات الإدارية والعمومية اللازمة لمباشرة النشاط وفقا لما جاء بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨) لسنة ١٩٩٩ بشأن الضوابط التي يجب الالتزام بها عند احتساب المصروفات الإدارية والعمومية في الحالات التقديرية.

المبحث الثانى : التعليمات التفسيرية العامة

١- تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٨٣

(صدرت في نوفمبر ١٩٨٣)

بشأن الإعفاء المقرر للفنادق واعتبارها منشآت فندقية

في تطبيق القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣

نصت الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية الذي يعمل به من أول مارس سنة ١٩٧٣ "بأن تعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العامة والبواخر السياحية وما إليها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ... الخ " .

وقد ثار الخلاف حول مدى اعتبار الفنادق المقيمة منشآت فندقية في تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ وهل هي الفنادق السياحية المعدة لإقامة السياح دون غيرها من الفنادق ؟

وقد تم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بتاريخ ١٩٧٥/٤/٩ والتي انتهت رأيها إلى اعتبار جميع الفنادق منشآت فندقية في مجال تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ . وذلك تأسيًا على أن لفظ الفنادق الذي جاء في صدر الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ينصرف إلى كافة الفنادق لوروده عاما مطلقا والقواعد الأصولية المجردة أن العام يجري على عمومه والمطلق يجري على إطلاقه ما لم يتم الدليل على التخصيص أو التغيير نصا أو دلاله . فضلا عن ذلك فإنه لا محل لسحب عبارة المعدة لإقامة السياح الواردة في نهاية الفقرة المشار إليها على الفنادق طالما أن الشرع قرن هذه العبارة بغيرها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ولاشك أن هذه العبارة بصياغتها على هذا النحو تعود إلى أقرب موصوف بها ، وهي الأماكن لا الفنادق وبالتالي فإنه لا وجه لقصر المنشآت الفندقية السياحية المعدة لإقامة السياح دون غيرها .

لذلك توجه المصلحة نظر المأموريات إلى اعتبار جميع الفنادق منشآت فندقية في مجال تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ وبالتالي طبقاً للمادة الخامسة من هذا القانون تعفى من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المتقولة وغيرها من الضرائب الإضافية على أي

منها و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاوله نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون و هو أول مارس سنة ١٩٧٣ .

و حيث وافقت المصلحة على فتوى مجلس الدولة سائلة الذكر و رأت تميمهما لذلك فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة تنفيذ ما انتهت إليه هذه الفتوى بكل دقة .

٢- تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٨٤

(صدرت في ١ فبراير ١٩٨٤)

بشأن بداية الإعفاء الضريبي - من أول سنة تالية

للإنتاج أو مزاوله النشاط ... ولعدة خمس سنوات

تنص المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربي و الاجنبي و المناطق الحرة المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ " بأنه مع عدم الاخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة فى قانون آخر تمنع أرباح المشروعات من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و ملحقاتها بحسب الأحوال و من الضريبة العامة على الإيراد بالنسبة للأوعية المعفاة من الضرائب النوعية طبقا لهذا النص ، و ذلك لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاوله النشاط بحسب الأحوال " .

و قد ثار الخلاف فى تحديد بداية الإعفاء الضريبي

و قد عرض الخلاف على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة و انتهى الرأى بجلستها المنعقدة فى ٢١ ديسمبر ١٩٨٣ الى أن بداية الإعفاء الضريبي المقرر بالمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ هو أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاوله النشاط بحيث لا تتجاوز هذه السنة اثنى عشر شهرا و قد استندت الجمعية فى رأبها الى أنه إزاء صراحة النص فلا محل للاجتهاد ، و هذه الصراحة واضحة فى المغايرة فى الحكم بين الإعفاء الضريبي المقرر بالمادة ١٦ سائلة الذكر و بين الإعفاء من ضريبة الدمغة و رسوم الشهر و التوثيق المقررة بالمادة ٢٣ من القانون سالف الذكر و الذى جعل مدتها تبدأ من تاريخ تشغيل المشروع ، و كذلك المغايرة فى الحكم بين الإعفاء المقرر بالمادة ١٦ سائلة الذكر و الإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المتقولة و غيرها من الضرائب الاضافية المقررة .

٣- تعليمات تفسيرية عامة رقم (٢) لسنة ١٩٨٤

(صدرت في ٢١ مايو ١٩٨٤)

المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بشأن المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار خلال فترة الإعفاء سواء كانت ناتجة من بيع أصولها الثابتة أو تنازلها عن كل أو بعض فروع المنشأة

ثار الخلاف عن مدى خضوع الأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار نتيجة التصرف في بعض أصولها الثابتة أو بيع بعض فروعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية خلال فترة الإعفاء الضريبي لهذه المشروعات بالتطبيق لحكم المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ - المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ .

وقد عرض هذا الموضوع على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلسة ٥ أكتوبر ١٩٨٣ وانتهى رأيها إلى ما يلي :-

" عدم سريان الإعفاء الضريبي الخمسى بالمادة ١٦ من نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والمعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ على الأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار سواء كانت نتيجة عن بيع بعض أصولها الثابتة أو تنازلها عن كل أو بعض فروع المنشأة " .

وقد أسست الجمعية العمومية رأيها على ما يأتى :-

١- أن المادة الأولى من هذا القانون حددت ما يقصد "بالمشروع" في تطبيق أحكامه فقررت أنه يقصد بالمشروع كل نشاط يدخل في أى من المجالات المقررة فيه ويوافق عليه مجلس إدارة الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة .

٢- ونصت المادة الثالثة من ذات القانون على أن يكون استثمار المال العربى والأجنبى في جمهورية مصر العربية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية في إطار السياسة العامة وخطتها القومية .

٣- وحيث أن مفاد نص المادة (١٦) المشار إليها هو الإعفاء الخمسى من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة والضريبة العامة على الإيراد إنما ينصرف إلى أرباح المشروعات الاستثمارية التى وافقت الهيئة العامة للاستثمار على خضوعها لاحكام قانون الاستثمار و بالتالى يكون لها حق التمتع بما ورد به من ضمانات وإعفاءات .

٤- وحيث يقصد بالمشروع الاستثمارى طبقا لحكم المادة الاولى من ذات القانون كل نشاط يدخل في أى من المجالات المقررة و يوافق عليه مجلس ادارة الهيئة بحيث يكون نشاطا أصيلا للمشروع الاستثمارى و الذى يصدر بشأنه الترخيص من الهيئة المذكورة ، فعلى ذلك فان بيع الأصول الرأسمالية للمشروع أو التنازل عنه للغير و تحقيق أرباح عن طريق ذلك النشاط لا يدخل في المجالات الواردة على سبيل الحصر في المادة الثالثة المشار إليها و من ثم فانه لا يجوز اعتباره نشاطا استثماريا و لا تسرى في شأنه المزايا و الإعفاءات المنصوص عليها في قانون استثمار المال العربى و الأجنبي .

و يؤكد ذلك أن الإعفاء بحسب الفهم الطبيعى لهدف الشارع إنما ينصرف إلى الجانب الأصيل للنشاط من المشروع الذى يعمل فعلا في الاستثمار تشجيعا له في الإسهام في الإنتاج القومى و لا ينصرف إلى الجانب الآخر للنشاط من المشروع الذى يخرج عن نطاق الاستثمار بالبيع .

و أمة ذلك ايضا أن المشرع لم يستهدف في قانون الاستثمار أن تباع أصول المشروع الرأسمالية أو يتم التنازل عنها للغير إلا عند تصفية المشروع توطئة لإعادة تصدير المال المستثمر إلى الخارج طبقا للمادة (٢١) من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل ، أما التصرف في بعض الأصول الثابتة للمشروع أثناء قيامه فلا يمدو أن يكون مضاربة على عناصر لا تدخل أصلا في مجالات الاستثمار مما ينبغي أن تنحسر عنه الامتيازات التى منحها القانون للمال المستثمر .

٤- ملحق تعليمات تفسيرية عامة رقم (٢) لسنة ١٩٨٤

(صدرت في ٢٨ نوفمبر ١٩٨٤)

للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧
ينظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة بشأن مدى خضوع
الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية للضريبة أثناء فترة الإعفاء

الحاقاً للتعليمات التفسيرية رقم (٢) للمادة ١٦ الصادرة بتاريخ ٢١ مايو ١٩٨٤
من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات
الاستثمار خلال فترة الإعفاء سواء كانت ناتجة من بين أصولها الثابتة أو تنازلاً عن كل أو بعض
فروع المنشأة وما انتهى إليه الرأي من خضوع هذه الأرباح للضريبة طبقاً لفتوى الجمعية العمومية
لقسمي الفتوى والتشريع لمجلس الدولة بجلسته ٥ أكتوبر سنة ١٩٨٣ .

ونظراً لما ثار من تساؤلات حول مدى خضوع الأرباح التي تحققها بنوك الاستثمار
أثناء فترة الإعفاء نتيجة بيع مساهماتها في رأس مال شركات مشتركة أو تنويع محفظة
الأوراق المالية لديها بالتصرف في بعضها .

وتأسيساً على ما جاء بالفتوى سالفة الذكر ، فإن الأرباح الناتجة من التصرف في الأصول
الثابتة للضريبة أثناء فترة الإعفاء إنما تخضع للضريبة باعتبار أن هذا التصرف ليس نشاطاً
أصيلاً للمشروع الاستثماري الذي يصدر بشأنه الترخيص من الهيئة العامة للاستثمار ،
وحيث أن الفهم الطبيعي لهدف الشارع إنما ينصرف إلى الجانب الأصيل للنشاط من المشروع
الذي يعمل فعلاً في الاستثمار تشجيعاً له في الإسهام في الإنتاج القومي ولا ينصرف إلى الجانب
الآخر للنشاط من المشروع الذي يخرج عن نطاق الاستثمار ببيع الأصول الذي لا تعدو أن يكون
مضاربة على عناصر لا تدخل أصلاً في مجال الاستثمار .

لذلك توجه المصلحة النظر إلى مراعاة عدم خضوع الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الرأسمالية

للضريبة أثناء فترة الإعفاء بالنسبة للمشروعات التالية :

أولاً : مشروعات الإسكان ومشروعات الامتداد العمرانى المنصوص عليها في المادة ٣ بند ٣ من قانون الاستثمار سالف الذكر حيث لا يعتبر شراء مبنى قائم فعلاً أو أرض قضاء مشروعاً في مفهوم أحكام قانون الاستثمار إلا اذا كان بقصد البناء أو إعادة البناء و ليس بقصد إعادة البيع للاستفادة من الزيادة في القيمة السوقية التى تخضع أرباحه في هذه الحالة للضريبة — أما أرباح بيع المبنى الذى إقامته المنشأة أو أعادت بناءه فلا يخضع للضريبة لانه يدخل مجال الاستثمار لهذه المنشأة .

ثانياً : أرباح البنوك الاستثمارية الناتجة عن بيع مساهمتها في رأس مال شركات مشتركة وكذلك أرباح بيع الأوراق المالية بمحفظة الأوراق المالية ، حيث أن مجال عمل بنوك الاستثمار يهدف أساساً إلى تنمية الاستثمار والإسهام في قيام المشروعات الاستثمارية لخدمة المشروعات وقيامه ببيع أسهم المشروعات التى بدأت نشاطها والإسهام في غيرها — و التعامل بالشراء والبيع في السوق المفتوحة في الأوراق المالية لتنشيط الأوراق المالية .

لذلك فإن الأرباح الناتجة عن تنويع محفظة الأوراق المالية ببيع بعض هذه الأوراق بالسوق لا تخضع للضريبة أثناء فترة الإعفاء .

ثالثاً : شركات الاستثمار التى تهدف إلى توظيف الأموال في المجالات المنصوص عليها في قانون الاستثمار .

وطبيعة هذه الشركات هو القيام بالإسهام في قيام المشروعات وتنشيط سوق الأوراق بشراء و بيع الأوراق المالية .

و لا تعد هذه العمليات تصرفات في أصول رأسمالية تخضع للضريبة أثناء فترة الإعفاء .

٥- تعليقات تفسيرية عامة رقم (٣) لسنة ١٩٨٤

(صدرت في ٢٢ سبتمبر ١٩٨٤)

للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤

المعدل في شأن ما اذا كانت فترة توقف المشروع بسبب القوة القاهرة
أو الظروف الطارئ أو الحادث الفجائي تدخل ضمن مدة الإعفاء الخمسى

تنص المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ معدلا بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ على أنه :
مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة في قانون آخر تعفى أرباح المشروعات
من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها وتعفى الأرباح التى توزعها
من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها ومن الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية وملحقاتها بحسب الأحوال ومن الضريبة العامة على الإيراد بالنسبة للأوعية المعفاة
من الضرائب النوعية طبقا لهذا النص وذلك كله لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية
تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال .

وقد ثار خلاف في شأن ما اذا كانت فترة توقف المشروع - الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤
بإصدار نظام استثمار المال العربى والأجنبي والمناطق الحرة بسبب القوة القاهرة أو الظروف
الطارئ أو الحادث الفجائي لا تدخل ضمن مدة السنوات الخمس المقررة للإعفاء من الضرائب
طبقا للمادة ١٦ من القانون المذكور .

وقد عرض الخلاف على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة
بجلسة ١٩٨٤/٦/٦ فانتهى رأيها إلى ما يلى :-

أن فترة توقف المشروع الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بسبب القوة القاهرة أو الظروف
الطارئ أو الحادث المفاجئ تدخل ضمن السنوات الخمس المقررة لإعفاؤه من الضرائب
طبقا للمادة ١٦ من القانون المذكور .

و قد أسست الجمعية العمومية رأيها على ما يأتي :

١- أن مفاد نص المادة ١٦ من القانون المذكور أن الأصل العام خضوع المشروعات الإنتاجية للضرائب - إلا أن المشرع رغبة منه في تشجيع الاستثمار لجذب الأموال الأجنبية والتكنولوجيا المتقدمة لتطوير كافة الأنشطة الإنتاجية دعماً للاقتصاد القومي - فقد منح استثناء هذه المشروعات إعفاءات ضريبية لمدة خمس سنوات اعتباراً من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو لزاولة النشاط حسبما يبين من نص المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار إليه و هو نص خاص يقضى صراحة بأن الإعفاء من الضريبة لمدة خمس سنوات اعتباراً من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال و لم ينص على خمس سنوات إنتاجية حتى يمكن القول بعدم حساب المدة التي يتوقف فيها المشروع الاستثماري خلال مدة الإعفاء المشار إليها .

٢- و بما أن هذا النص حسبما سبق البيان يعد استثناء من القواعد العامة في الضريبة فمن ثم فإنه لا يجوز التوسع في تفسيره أو القياس عليه ، و يتعين تطبيقه في الحدود الواردة فيه ، و أنه و لئن كان الحريق الذي شب في شركة الشرق لصناعة السجاد (مكة) - و ما أدى إليه من توقف المصنع يعد سبباً خارجاً عن إرادة الشركة ، إلا أنه ليس من شأنه أن يؤدي إلى امتداد مدة السنوات الخمس المقررة للإعفاء الضريبي مدة أخرى تعادل مدة التوقف ، مادام أن مدة الإعفاء بدأت فعلاً ببداية الإنتاج طبقاً للنص الصريح للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار إليه و هذه المدة ليست مماثلة لمدد التقادم المعروفة في القوانين حتى يمكن القول بخضوعها لاحكام التوقف و الانقطاع بل هي مدة إعفاء ضريبي و أن كان يرتبط بدء سريانها ببدء الإنتاج إلا أن حسابها ليس مرتبطاً بالإنتاج الفعلي حتى و لو كان توقفه يرجع لسبب خارج عن إرادة صاحب المشروع الاستثماري .

هذا و قد وافق السيد الدكتور وزير المالية في ٢٣/٨/١٩٨٤ على تنفيذ هذه الفتوى

و توجه المصلحة النظر إلى مراعاة تنفيذ ما جاء بهذه الفتوى بكل دقة .

**٦- تعليمات تفسيرية عامة رقم (٦) لسنة ١٩٨٩
(صدرت في ٢١ أغسطس ١٩٨٩)**

**بشأن إعفاء المنشآت السياحية - المعدة أساسا لاستقبال السياح
لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في "ذات المكان" - من الضرائب**

تنص المادة الخامسة من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية على إعفاء المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون .

و طبقا للفقرة الثانية من المادة الاولى من نفس القانون تعتبر منشأة سياحية الأماكن المعدة أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهي و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و المطاعم و التي يصدر بتحديددها قرار من وزير السياحة .

و قد ألغت المادة (٢٥) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية الإعفاءات الضريبية المقررة في القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية بالنسبة للملاهي و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و كذلك بالنسبة للاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة .

و قد ثار التساؤل حول الأماكن المعدة أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالمطاعم و الكافيتريات الصادر لها قرار من وزير السياحة تطبيقا لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في حالة عدم اقتصار نشاطها على تقديم المأكولات و المشروبات لاستهلاكها بداخل المحل و إنما يتعدى ذلك البيع للجُمُهور لاستهلاكها خارج المحل ، و هل يطبق عليها الإعفاء الخمسى من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية تطبيقا للمادة الخامسة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ من عدمه .

وردا على ذلك نفيده أنه طبقا للمواد ١ ، ٢ ، ٥ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية ، فإنه يشترط لإعفاء المطاعم التي تحمل صفة منشأة سياحية من الضريبة طبقا لحكم المادة (٥) من القانون ما يلي :

١- يجب أن تكون المنشأة السياحية مطعما (أو ما في حكمها) .
٢- يجب أن يكون معدا أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان .

٣- يجب أن يصدر بتحديد تلك المطاعم قرار من وزير السياحة .
٤- يجب أن يصدر ترخيص من وزارة السياحة بإنشاء أو إقامة المطعم أو استغلاله أو إدارته طبقا للشروط والإجراءات التي يصدر بها قرار من وزير السياحة (مادة ٢ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣) .

وفي حالة تخلف أى شرط من الشروط الأربعة سألغة الذكر ، فإنه لا مجال لتطبيق الإعفاء الوارد بالمادة (٥) المشار إليها .

ولعل من أهم الشروط في هذا الخصوص هو الشرط الخاص بأن يكون المطعم معدا أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان .

وايضاحا لهذا الشرط ، فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة الضوابط التالية :

١- أن يكون تصميم المطعم معدا أساسا لتقديم المأكولات والمشروبات للسياح لاستهلاكها في ذات المكان . بمعنى أن يكون مزودا بالإمكانات المادية اللازمة لتناول المأكولات والمشروبات بداخله من موائد وكراسي وما شابه ذلك ، وأن يكون ذلك هو نشاطه الأساسي . وفي هذه الحالة فإنه لا يمكن إجبار السائح على استهلاك كل ما يقدم إليه من مأكولات ومشروبات في نفس المكان ، وإنما أخذ بعضها لاستهلاكه في خارج المكان ، فإن ذلك لا يغير من الأمر شيئا ، ولا يخرج المطعم عن طبيعته من أنه مخصص أساسا لتناول الأشياء بداخله - وبالتالي استحق الإعفاء الضريبي طبقا للمادة (٥) من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ لانطباق الشرط السالف الذكر عليه .

٢- في حالة ما اذا كان المطعم معداً أساساً لتقديم المأكولات والمشروبات لاستهلاكها خارجة أى أن نشاطه الأساسي هو مجرد إعداد المأكولات والمشروبات وبيعها للزبائن لتناولها بمنزلهم أو خارج المحل . فإن الشرط الخاص بأن يكون المطعم معداً أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان يكون غير متوافر في هذه الحالة وبالتالي لا يستحق هذا المطعم الإعفاء الضريبي ، حتى لو اعتبرته وزارة السياحة منشأة سياحية و أعطت له ترخيصاً بالاستغلال أو الإدارة أو ممارسة النشاط .

٣- في حالة ما اذا كان المطعم السياحي يمارس النشاطين معاً أى تقديم المأكولات والمشروبات إلى السياح لاستهلاكها في ذات المكان ، وفي نفس الوقت يقوم ببيع المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها خارج المكان ، فإن العبارة بالنشاط الأساسي أو الرئيسي ، خاصة وأن نص المادة الأولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ قد ورد به بالحرف الواحد "الأماكن المعدة أساساً" أى أعدت ليكون استغلالها الأساسي في تقديم المأكولات والمشروبات إلى السياح لاستهلاكها في ذات المكان وفي هذه الحالة تعفى بغض النظر عن النشاط الإضافي الذي تمارسه إلى جانب النشاط الأساسي ، طالما قد اعتبرت وزارة السياحة منشأة سياحية و رخصت لها بممارسة النشاط .

أما اذا كان النشاط الأساسي أو الغالب هو تقديم المأكولات والمشروبات لاستهلاكها خارج المحل ، فإنها لا تستحق الإعفاء الضريبي لعدم توافر الشرط المشار إليه في شأنها .

و تنبيه الصلحة إلى مراعاة تنفيذ ما تقدم بكل دقة .

المبحث الثالث : التعليقات التفسيرية

١- تعليل مهمات تفسيرية وقسم (١) لسنة ١٩٨٧

(صدرت في ١٩/١١/١٩٨٧)

بشأن مدى سريان الإعفاء المقرر بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣

بشأن المنشآت الفندقية والسياحية في حالة قيام مالك

هذه المنشآت بتأجيرها للغير نظير إيجار أو حصة من الإيرادات

ثار التساؤل عن مدى سريان الإعفاء المقرر بالمادة ٥ من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ المشار إليه في حالة قيام المنشأة المرخص لها سياحيا بتأجيرها نظير إيجار ثابت أو حصة من الإيرادات .

و بمعرض الموضوع على مجلس الدولة -إدارة الفتوى ولوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات- انتهى رأيها بجلستها المنعقدة بتاريخ ٣٠ مارس ١٩٨٧ إلى أن مالك المنشأة الفندقية والسياحية وكذلك مستغل المنشأة يتمتع كلاهما بالإعفاء المقرر بالمادة (٥) من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ . استنادا إلى أنه لما كان نص المادة الخامسة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ التي تقضى بأنه مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربي والمناطق الحرة والإعفاءات المقررة به وبأية إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية على أى منها وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاوله نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون... و حيث أن نص المادة الخامسة المشار إليه من العموم بحيث يسمح بإعفاء كل من المالك ومستغل المنشآت السياحية في حالة تأجيرها للغير للقيام باستغلالها ذلك أن المشرع ربط الإعفاء بإقامة الفندق ومباشرة نشاطه فمجرد إقامة الفندق وحده دون مباشرة النشاط لا يكسب حقا في الإعفاء وإنما يلزم لبده سريان الإعفاء مباشرة الفندق لنشاطه فعلا فإذا كان مستغل الفندق شخصا آخر غير مالكه فإن مستغل الفندق يفيد هو و مالكه من الإعفاء المقرر بالمادة الخامسة باعتبار أن كلا منهم قد ساهم بنشاطه في توافر شروط الإعفاء فالمالك أقام الفندق أو المنشأة السياحية والمستأجر أو المستغل باشر النشاط فعلا و بنشاط كل منهما مجتمعين توافر شرط الإعفاء و من ثم يفيد كلاهما من الإعفاء المقرر .

و المصلحة توجه النظر إلى تنفيذ ما انتهت إليه فتوى مجلس الدولة بإعفاء كل من مالك المنشأة الفندقية والسياحية وكذلك المستغل في حالة الحصول على ترخيص من وزارة السياحة طبقا لأحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ .

٢- تعليمات تفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٨

(صدرت في ١٢ ديسمبر ١٩٨٨)

بشأن خضوع الحفلات التى تقام بالفنادق

و المحال العامة السياحية لرسم التنمية

نصت الفقرة ١٥ من المادة الاولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بأن يفرض رسم يسمى "رسم تنمية الموارد المالية للدولة" على ما يأتى :

انحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق ، و المحلات العامة السياحية .
و يحدد الرسم عليها وفقاً للعبالغ المدفوعة ، و بالنسب الآتية :

٢٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد على ذلك

و تلتزم الجهات التى تقدم هذه الخدمات بتحصيل هذا الرسم مع قيمة الخدمة،
و توريده إلى مصلحة الضرائب .

وفي هذا الشأن تقضى المادة ٢٣ من قرار وزير المالية رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٦

بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦

بأن يسرى "رسم التنمية" المنصوص عليه في البند ١٥ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤

المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام

في الفنادق و المحلات العامة و السياحية .

و يحدد الرسم المذكور وفقا للمبالغ المدفوعة و بالنسب الآتية :

٢٠٪ على ال ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على ال ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد على ذلك

كما تقتضى المادة ٢٤ من قرار وزير المالية رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٦ بأن تقوم الفنادق و المحلات العامة السياحية المشار إليها في المادة السابقة بتحصيل رسم التنمية بالفئات المنصوص عليها في المادة السابقة ، و ذلك عند تحصيل قيمة الخدمة المقدمة ، و على الفنادق و المحلات المذكورة توريد الرسوم المحصلة إلى مصلحة الضرائب ، (الإدارة العامة لضرائب الدمغة بالقاهرة) و ذلك خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للتحصيل و يتم التوريد بموجب شيك لصالح الإدارة العامة لضرائب الدمغة بالقاهرة .

و استنادا لمعمومية النص السابق تخضع جميع أنواع الحفلات التى تقيمها الفنادق بالنوادى الليلية بها سواء تدخل في نشاطها المعتاد أو في حفلات رأس السنة ، و غيرها من المناسبات لرسم تنمية الموارد المالية للدولة . و يحصل هذا الرسم مع قيمة أو مع قيمة الخدمة الترفيهية المقدمة بالفنادق الموضحة على النحو السابق ، و سواء كان مقيم الحفل هو الفندق أو من الغير ، و ما يسرى على الفنادق في هذا الشأن يسرى على المحلات العامة السياحية .

و توجه المصلحة نظر إدارتها و الأموريات التابعة لها التى تختص بالأشراف أو بتحصيل

رسم تنمية الموارد المالية للدولة بتنفيذ ما جاء بهذه التعليمات على وجه الدقة .

٣- تعليمات تفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٨٩

(صدرت في ٦ ديسمبر ١٩٨٩)

بشأن خضوع الحفلات التى تقام بالفنادق

و المحال العامة السياحية لرسم التسمية

سبق أن أصدرت المصلحة في ١٢ ديسمبر ١٩٨٨ التعليمات التفسيرية رقم ١ للبند ١٥ من المادة الاولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٩ بشأن خضوع الحفلات التى تقام بالفنادق و المحال العامة لرسم التسمية .

و بتاريخ ١٥ يناير ١٩٨٩ أصدرت المصلحة استدراكا يضاف إلى الفقرة الأخيرة من هذه التعليمات يتضمن خضوع جميع أنواع الحفلات التى تقيمها الفنادق بقاعاتها أو نواديها الليلية سواء دخلت في نشاطها المعتاد أو في الحفلات الخاضعة لرسم تنمية الموارد المالية للدولة و يحصل هذا الرسم مع قيمة تكاليف الحفلة أو مع قيمة الخدمة الترفيهية المقدمة بالفنادق و سواء كان مقيم الحفلة هو الفندق أو الغير ، و على أن يسرى على المحال العامة السياحية ما يسرى على الفنادق في هذا الشأن .

و أزاء الخلاف في الرأى بين المصلحة ووزارة السياحة التى طلبت عدم خضوع حفلات النشاط المعتاد للفنادق و المحال العامة السياحية لرسم تنمية الموارد المالية للدولة .

فقد استطلعت الوزارة رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة فأفادت بكتابها رقم ١٠٠٨ في ٢٦ أكتوبر ١٩٨٩ ملف ٣٩٢/٢/٣٧ أنه بمرض الموضوع على الجمعية العمومية بجلستها المنعقدة بتاريخ ٤ أكتوبر ١٩٨٩ رأت أنه " و لئن كان الظاهر من صياغة النص الذى فرض رسم تنمية المواد المالية للدولة أن الذى يخضع لهذا الرسم عموم الحفلات

و الخدمات الترفيهية التي تقام في الفنادق و المحال العامة السياحية حسبما يوحى بذلك ظاهر النص إلا أن الذى يخضع للرسم في الواقع من الأمر هو الحفلة أو الخدمة الترفيهية الخارجة عن النشاط الفندقى أو السياحى المعتاد المرخص و التى تقتضى إعدادا خاصا لأن هذه الحفلة أو الخدمة الترفيهية هى إحدى مظاهر الاستهلاك الترفى المعنى بالنص فالقصور بالحفلة أو الخدمة الترفيهية في مفهوم القانون المذكور هو استخدام الفنادق أو المحل السياحى في إقامة حفل يستهدف الترفيه دون أن يكون لصيقا بالأغراض المستهدفة بإنشاء الفندق أو المحل السياحى ، فحفل الزواج و الميلاد و الحفلات التى يتم فيها تأجير إحدى قاعات الفندق بأجر و حفلات أعياد الميلاد و رأس السنة أو غيرها من المناسبات العامة أو الخاصة تخضع لرسم تنمية الموارد المالية للدولة سواء كانت الحفلة لا يصابها خدمة ترفيهية فتسمى حفلة فقط أو حفلة يصابها خدمة ترفيهية فتسمى عندئذ خدمة ترفيهية أما النشاط المعتاد للفندق من مبيت و تقديم وجبات و مشروبات و لو صاحبها ترفيه اعتاد الفندق تقديمه للنزلاء كالحفلات اليومية بالمطهى الليلى للفندق فلا تخضع للرسم سالف البيان . و كذلك الحال بالنسبة للمحال العامة السياحية فلا تخضع حفلاتها اليومية للرسم المذكور ما دامت لصيقة بنشاطها المعتاد .

لذلك فقد انتهى رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع إلى عدم خضوع الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية لرسم تنمية الموارد المالية للدولة إلا اذا كانت خارجة عن نشاطها اليومي المعتاد على الوجه السابق .

و حيث قد تمت الموافقة على ما انتهت إليه فتوى الجمعية العمومية سالف الذكر .

لذلك فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة تنفيذ ما تضمنته هذه الفتوى بكل دقة مع إلغاء أية تعليمات مخالفة سبق صدورها في هذا الخصوص .

٤- تعليقات تفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٩١

(صدرت في ١٤ / ٤ / ١٩٩١)

بشأن فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة

تنص المادة الأولى الفقرة - ١٥ - من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل
بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٩ على أنه :

"..... الحفلات والخدمات الترفيهية التي تقام في الفنادق والمحلات العامة

السياحية ، و يحدد الرسم عليها وفقا للمبالغ المدفوعة بالنسبة الآتية :

٢٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد على ذلك

و تلتزم الجهات التي تقدم هذه الخدمات بتحصيل هذا الرسم مع قيمة الخدمة
و توريده إلى مصلحة الضرائب.

وقد ثار خلاف في الرأي حول مدى وكيفية خضوع المبالغ التي يدفعها منظم الحفل للفندق
أو المحل السياحي لرسم تنمية الموارد المالية للدولة المقرر بالقانون المذكور .

و يعرض الخلاف على ادارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بمجلس
الدولة فأفادت بكتابها رقم ٣٩٦ المؤرخ ١٩٩١/٣/٢٣ -- ملف رقم ٩١٤/١/٤- بأنه قد " استبان
للجمعية العمومية تقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة أن الذي يخضع للرسم هو الحفلة
أو الخدمة الترفيهية التي تخرج عن النشاط الفندقى أو السياحي المعتمد المرخص به و التي تقتضي

إعدادا خاصا ، أما النشاط المعتاد للفندق من مبيت و تقديم وجبات و مشروبات و لو صاحبها ترفيه تقدمه للنزلاء كالحفلات اليومية بالملهى الليلي للفندق . فلا تخضع للرسم سالف البيان .

و عن وعاء الرسم في حالة الحفلات أو الخدمات الترفيهية غير المعتادة فإن الاستفادة من المادة الأولى ، فقرة (١٥) المشار إليها ، أن رسم تنمية الموارد المشار إليه يفرض على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية ، و أن الرسم يتحدد وفقا للمبالغ المدفوعة و بالنسب التى حددها النص المشار إليها و يكون المللتزم بدفع الرسم المقرر هو منظم الحفل .

و مقتضى ما تقدم أن وعاء الرسم يتحدد بما يدفعه منظم الحفل للفندق أو المحل السياحى سواء كان دخول الرواد بأجر أو بغير أجر ، و سواء حقق المنظم ربحا من تنظيم الحفل أم لحقت به خسارة ، على أن يلتزم منظم الحفل بدفع الرسم المشار إليه بالنسبة المقررة في النص ، حيث أنه هو المتعاقد مع الفندق أو المحل السياحى لإقامة الحفلة أو الخدمة الترفيهية و ليس الرواد المستفيدين بتلك الحفلة أو الخدمة الترفيهية .

و قد انتهت الفتوى المذكورة إلى أن "وعاء رسم تنمية الموارد المقرر على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تخرج عن النشاط الفندقى أو السياحى المعتاد المرخص به يتحدد بالمبالغ التى يدفعها منظم الحفل للفندق أو المحل السياحى ، و أن المللتزم بدفع رسم تنمية الموارد على النحو المشار إليه هو منظم الحفل " .

حيث قد وافقت مصلحة الضرائب على هذه الفتوى ، فإنها تنبه كافة وحدات المصلحة إلى الالتزام بها .

المبحث الرابع : قرارات لجان الطعن الضريبي

- قسرات لجان المحاسبين الضريبي في مجال المنشآت الاقتصادية -

م	الاسماء	لجنة المحاسبين	رقم المحاسب	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١	١٩٧٩	الإسكندرية ١٥ / د	٨٢ لسنة ٩٢	$\begin{aligned} &= \text{البيعت} \\ &= ٣٩ \text{ مرسر} \times ٢٥,٣٥ + ٩٢ \times ١٠\% + ٢٧٣ \times ٦\% = \\ &= ١٠٠,٠٠ \\ &= ٢٩٣,٠٠ = \text{المصارف} \end{aligned}$
٢	٨٢ / ٧٩	الإسكندرية ١٣ / د	٩٠ لسنة ٩٠	$\begin{aligned} &= \text{سطح} ١٩٧٩ \\ &= ٩٦ \times ١٢ \text{ مرسر} + ٩٠\% + ٩٦ \times ١٠\% \times ٥٥\% \\ &= ٩٦ \times ٤٣ \text{ مرسر} + ٣٠\% \\ &= ٥٣٥٦,٨٠ + ٣١٦٨,٠٠ + ٢٩٨,٤٠ = ٩٥٢٣,٢٠ \\ &= ٢٣٤,١٧٥ = \\ &= ٩٨٥,٥٠ = \text{ماكولات غير النزلة} = ٩٦ \times ٣١٥ \text{ مرسر} + ٣٠\% \\ &= ٤٣٨,٠٠ = \text{مشروبات غير النزلة} = ٩٦ \times ٣٦٥ \text{ مرسر} + ٤٠\% \\ &= ٥٠٠,٠٠ = \text{تلفزيون مستورد} \\ &= ١٩٧٥٧,٤٥ = \text{إجمالي الربح السنوي الكلي} \\ &= \text{الخدمة} = \\ &= ١٥٥٢٣,٢٠ + ٩٢٤٢ + ١٥٥٢٣,٢٠ + ٥٠٠ + ٥٨٤٠ \times ٥\% = \text{خدمة} \\ &= ٢١٣١٢,٧٥ = \text{إجمالي الربح و الخدمة} \\ &= ١٠٧٥٩,٤٦ = \text{تخصم ٠,٠ عمومية} \\ &= ١٠٥٣,٠٠ = \text{المافسي مقربا} \end{aligned}$

سنة ١٩٨٠:

$$\text{الاتسار} = ١٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٩٠\% + ١٠٠ \times \frac{٩٦}{١٠٠} \times ١٠\% = ١٠٠ \times ٩٦\% + ١٠ \times ٩٠\% = ١٠٦٠$$

$$١٢٥٠,٨٥ = \text{وجبات النزلاء} = ١٥٦٢ \times ٢٥\% + ٣٣٩,٥ + ٣٢٦,٤٥ = ٧٨٩,٥٠$$

$$٣٩٤,٠٠ = \text{مأكولات غسور النزلاء} = ١٢ \times ٣٩٥ \times ٣٠\% + ٥٨٤,٠٠ = ٥٨٤,٠٠$$

$$\text{مشتريات غير النزلاء} = ٤٤ \times ٣٦٥ \times ٤٠\% = ٦٤٠$$

$$\underline{٥٥٠,٠٠} = \text{مشتريات غير النزلاء}$$

$$٢١٥٨٩,٣٥ = \text{إجمالي الربح السنوي الكلي} = \text{الخدمة}$$

$$\underline{١٧١٠,١٥} = \text{الخدمة} = ٥٨٤٠ + ٥٥٠ + ١٥٦٢ + ١٦٢٥١$$

$$٢٣٢٩٩,٥٠ = \text{إجمالي الربح والخدمة}$$

$$\underline{١١٤٥٤,٠٠} = \text{تخصيم م. عمومية}$$

$$١١٨٤٥,٠٠ = \text{الصافي مقربا}$$

سنة ١٩٨١:

$$\text{الاتسار} = ١٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٩٠\% + ١٠٠ \times \frac{٩٦}{١٠٠} \times ١٠\% = ١٠٦٠$$

$$١٧١٨٤,٨٤ = \text{وجبات النزلاء} = ١٥٦٢ \times ٢٥\% + ٣٤٩٨ + ٣٣٢٦,٤٥ = ٣٧٣,٥٠$$

$$٣٧٣,٥٠ = \text{مأكولات غسور النزلاء} = ١٢ \times ٣٦٥ \times ٣٠\% + ٥٨٤,٠٠ = ٥٨٤,٠٠$$

$$١٥٣٣,٠٠ = \text{مأكولات غسور النزلاء} = ٤٤ \times ٣٦٥ \times ٤٠\%$$

٥	الاسماء	لمحة الظن	رقم الظن	نسبة ممول الأرباح (جنية)
٣	٨٧ / ٨٥	الإسكندرية ٣ / د	٩٢ لسنة ٦٣٩	<p>١٧ سريخ ١٠,٩٠ × ج ٩٢ / ١٠٠ يوم ٢٧٣ + (٩٠ / ١٠) = ٢١٠٩,١٩</p> <p>يضاف ١٠٪ خدمة ٢٩٠,٩٢ =</p> <p>يضاف إيرادات أخرى و تليفون ١٥٠,٠٠ =</p> <p>إجمالي الإيراد الكلي ٣٠٢٠,٠٨ =</p> <p>يخصم ٢٠٢ = ٨٩٣,٠٨</p> <p>صافي الربح مقرب ٢١٥٧,٠٠ =</p> <p>صافي الربح مقرب ١٩٨٣ =</p> <p>مبيعات =</p> <p>١٧ سريخ ٧٠,٧٠ × ج ٩٢ / ١٠٠ يوم ٢٧٣ + (٩٠ / ١٠) = ٣٠٤٤,٠٣</p> <p>يضاف ١٠٪ خدمة ٣٠٤,٤٠ =</p> <p>يضاف إيرادات أخرى و تليفون ٢٠٠,٠٠ =</p> <p>إجمالي الإيراد الكلي ٣٥٤٨,٤٣ =</p> <p>يخصم ٢٠٢ = ٩٦٣,٤٠</p> <p>صافي الربح مقرب ٢٥٨٥,٠٠ =</p>

<p> مبلغ ١٩٨٤ : مبلغ = ١٧ سريخ ٨٥٠ × (٩٧٣٣٠٠م + ١٠٠م) × ٩٠٪ = ٣٩٩,٦٣ = يخصاف ١٠٪ خدمة ١٧٠,٠٠ = يخصاف إيرادات أخرى و تليفون ٤٧٣٥,٩٤ = إجمالي الإيراد الكلي ٩٦٢,٩٤ = يخصفم م.ع مقرب ٣٧٧٣,٠٠ = صافي الربح مقرب مبلغ ١٩٨٥ : مبلغ = </p>				
<p> ٤٣٨٨,٦٠ = ١٧ سريخ ٨٥٠ × (٩٧٣٣٠٠م + ١٠٠م) × ٩٠٪ = ٤٣٤,٨٦ = يخصاف ١٠٪ خدمة ٢٠٠,٠٠ = يخصاف إيرادات أخرى و تليفون ٤٩٨٣,٤٩ = إجمالي الإيراد الكلي ١٠١٣,٤٩ = يخصفم م.ع مقرب ٣٩٧٠,٠٠ = صافي الربح مقرب </p>				

رقم	الاسماء	لمبة الطن	رقم الطن	نوع الطن	ملاحظات
٤	١٩٨٤	الإسكندرية ٨ / د	١٤ لسنة ٩٠	البيت شعور (بوليو + أغسطس) = ٥١ سبر ١,٢٥ × ج ١,٢٥ سبر ١,٢٥ × ١٠٠٪ البيت في الفترة ٨٤/٩/١٥ ، ٨٤/٩/١١ = ٨٤/٩/٣٠ ٨٤/٩/٣٠	سعرية موزيل الأول (جنية)
				١٥ سبر ١,٠٠ × ج ١,٠٠ سبر ١,٠٠ × ٤٠٪ مبيت بساقي السنة = ٥١ سبر ١,٨٠ × ج ١,٨٠ سبر ٢,٥٩ × ٤٠٪ إجمالي الإبرارات ٩٧٨٥,٨٨ = ٤١٩,٠٠ = ١٠٢٠٤,٨٨ = ٣٩٣٠,٨٨ = ٩٢٧٤,٠٠ =	١٩٨٩ / ١٩٨٩ ، الإسكندرية الفرنسية = ٣٩٥ سبر ٣٠ × ج ٢٨ × مفريات ساخنة = ٧٠ كويب ٩٠ × ١٢ × ١٢ شهر ١٢ × ٩٠ طلب ٥٠ × ج ١,٧٠ مفريات (قوة) = ٧٠ كويب ١٠ × ١٢ × ٩٠ طلب ٩٠ × ١٢ × ٨٠ ج ١,٨٠ × مفريات بسايرة صيفيا = ٩٥ سبر ٧٥ × ج ٧٥ × مفريات بسايرة خشا = ٢٧٣ سبر ٤٠ × ج ٤٠ ×
٥	٩٤ / ٨٩	الإسكندرية ٣ / د	٢٩ لسنة ٩٨		١٧٤٨,٦٠ = ٣٠٩,٠٠ = ١٠٥٨٤,٠٠ = ٢٤١٩,٢٠ = ٣٧٦٠,٠٠ = ٤٣٨٠,٠٠ =

<p>مفروبات (المبرورة) = $١٩ \times \text{زجاجة} \times ٣٣٥ \times \text{يوم} \times ١,٥٥ \times \text{ج}$</p> <p>تليفونات (مكالات محلية) = $١ \text{ مكالة} \times ٣١٥ \times \text{يوم} \times ٣,٣ \times \text{ج}$</p> <p>تليفون (مكالات خارجية) = $٧ \text{ مكالة} \times ٣١٥ \times \text{يوم} \times ٩,٩ \times \text{ج}$</p> <p>السمف = $٣١٥ \times \text{يوم} \times ٢,٢٥ \times \text{ج}$</p> <p>السمف = $١٠٨٣,٢٠ =$</p> <p>٣٩٠,٠٠٠ =</p> <p>٥١٣١,٢٧ =</p> <p>٩٢٣٨٩,٥٢ =</p> <p>١١٨١٥,٥٣ =</p> <p>٨٠٥٧٤,٠٠ =</p> <p>إجمالي الربح</p> <p>تعليم م. ق. قومية</p> <p>مسائل الربح</p> <p>١٩٩١ / ١٩٩٠</p> <p>الإجمالي = $٣١٥ \times \text{يوم} \times ٣,٣ \times \text{ج}$</p> <p>مفروبات ساخنة =</p> <p>٧٠ كوب $\times ٩٠ \times ١٢ \times \text{ظهر} \times ٥٠ \times \text{طلب} \times ٨٠ \times \text{ج}$</p> <p>مفروبات (قهوة) =</p> <p>٧٠ كوب $\times ١٠ \times ١٢ \times \text{ظهر} \times ٩٠ \times \text{طلب} \times ٤٠ \times \text{ج}$</p> <p>مفروبات ببارية صيفا = $٩٥ \times \text{يوم} \times ٤٠ \times ٨٠ \times \text{ج}$</p> <p>مفروبات ببارية شتاء = $٧٣ \times \text{يوم} \times ٤٠ \times ٤٥ \times \text{ج}$</p> <p>مفروبات (البيرة) = $١٦ \times \text{زجاجة} \times ٣٣٥ \times \text{يوم} \times ١,٧٥ \times \text{ج}$</p> <p>تليفون (مكالات محلية) = $٤ \text{ مكالة} \times ٣١٥ \times \text{يوم} \times ٣,٣ \times \text{ج}$</p> <p>٥١١,٠٠ =</p>				
--	--	--	--	--

٧٣,٠٠٠ =	تيلون (مكائن خارجة) = ٧ مكائنة × ٣١٥ × يوم ج			
١٠٩,٠٠٠ =	السمسم = ٣١٥ × يوم ج			
١٩٠,٧٠٥ =	السمسم وزيت السمسم			
٣٩٠,٠٠٠ =	مجل ربح الساجهر لشركة = ٧٢٠٠٠ × ٥٠٪			
١١٢,٨٣ =	الخسائر = ١٠٢٠٨,٦٠ × ٦٪			
١٠٩٤٧,٠٠٠ =	إجمالي الربح			
١٠,٦٧٠,٠٠٠ =	تخصم ٠,٠٠٠ مصرية			
٤٥٨٠,٠٠٠ =	صافي الربح			
	١٩٩٢ / ١٩٩١			
٢٩٤٢٣,٥٠ =	القسمة			
٣٩١٣,٥٠ =	القسمة = ٣١٥ يوم × ٣٣٠ ج			
	مشروبات ساخنة =			
١٤٣١٤,٠٠ =	٧٠ كوب × ٩٠٪ / ١٢ × شهر ١٢ × ٥٥ طلب × ٩٥ ج			
	مشروبات (قهوة) =			
٣٠٧٤,٥٠ =	٧٠ كوب × ١٠٪ / ١٢ × شهر ٩٠ × طلب ٩٠ × ١,٠٠ ج			
٣٣١٢,٠٠ =	مشروبات بباردة صيفا = ٩٥ × يوم ٩٠ × ٤٠٪ ج			
٥٤٦١,٠٠ =	مشروبات بباردة شتاء = ٧٢ × يوم ٥٠ × ٤٠٪ ج			
٩٣٨٠,٧٠ =	مشروبات (البيرة) = ١٦ زجاجة × ٣٣٥ يوم × ١,٧٥ ج			
٥٨٤,٠٠ =	تيلون (مكائن محلية) = ٤ مكائنة × ٣١٥ يوم × ٤٠ ج			
٨١٣,٠٠ =	تيلون (مكائن خارجة) = ٢ مكائنة × ٣١٥ يوم × ١,١٠ ج			
١٣٨٠,٧٥ =	الشيء = ٣١٥ يوم × ٢,٧٥ ج			

<p> $155٢,٨٣ =$ $٣٩٠٠٠,٠٠ =$ $2٨1٢٠,٠٠ =$ $1١٣٩٨,٠٠ =$ $144٩٨,٠٠ =$ $٩٨٠٠٠,٠٠ =$ </p> <p> المخصص و رسوم السبيل مجموع ربح التاجر لثروة إلى $١١٣٥٤٨,٥٠ =$ إجمالي الربح تخصم م. عمومية مسابلي الربح </p> <p> ١٩٩٣ / ١٩٩٢ : </p> <p> $٢٩٣٣٩,٠٠ =$ $٣٩٤٩,٠٠ =$ </p> <p> إجمالي = $٣٩٥ \times \frac{٣٠}{١٠٠} \times ٣٩٦$ مشتريات بائنة = $٧٠ \times \frac{٩٠}{١٠٠} \times ١٢ \times ١٢ \times \frac{٤٠}{١٠٠} \times ٥٥٠ \times \frac{١٠}{١٠٠}$ مشتريات (قهوة) = ٧٠ كوريه $١٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٢ \times ١٢ \times \frac{٤٠}{١٠٠} \times ٥٥٠ \times \frac{١٠}{١٠٠}$ شهر $٩٠ \times \frac{٤٠}{١٠٠} \times ١,١٥ \times \frac{٤٠}{١٠٠}$ مشتريات بائدة صيفا = ٩٥ رسوم $٤٠ \times \frac{٤٠}{١٠٠} \times ١٠٠ \times \frac{٤٠}{١٠٠}$ مشتريات بائدة شتاء = ٢٧٣ رسوم $٤٠ \times \frac{٤٠}{١٠٠} \times ٥٥ \times \frac{٤٠}{١٠٠}$ مشتريات (البيرة) = ١٩ زجاجة $٣٣٥ \times ١٠٠ \times \frac{٨٠}{١٠٠}$ تليفون (مكالمات محلية) = ٤ مكالمات $٣١٥ \times ١٠٠ \times \frac{٤٥}{١٠٠}$ تليفون (مكالمات خارجية) = ٢ مكالمات $٣١٥ \times ١٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠}$ إجمالي رسوم = $٤,٥٠$ رسوم إجمالي و رسوم التاجر لثروة $٧٥٠٠ \times \frac{٥٠}{١٠٠}$ مجموع ربح التاجر لثروة $٣٧٠٠٠,٠٠ =$ </p>				
---	--	--	--	--

الباب الخامس : أحكام القضاء الخاصة بالمنشآت الفندقية

الفصل الأول : أحكام المحكمة الدستورية العليا

١- القضية رقم (٣٣) لسنة ١٦ ق "دستورية"

جلسة ٣ فبراير سنة ١٩٩٦

الحكم :

"عدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ من أن يستحق على الجماعات المسنولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد ."

الإجراءات

بتاريخ ٨ أكتوبر سنة ١٩٩٤ ، أقامت الشركة المدعية هذه الدعوى بإيداع صحيفة قلم كتاب المحكمة ، طالبة الحكم بعدم دستورية الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، و المضافة بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه وكذلك المادة الثالثة من كل من القانونين سالف الذكر ، مع إلزام المدعي عليهم بالمصروفات ومقابل أتعاب المحاماة . وبعد تحضير الدعوى ، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها . ونظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة ، وقررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

الحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق ، والمداولة . حيث إن القوانين - حسبما يبين صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تتحصل في أن الإدارة العامة لرسم تنمية الموارد المالية للدولة ، طالبت الشركة المدعية بأن تؤدي لها مبلغ باعتبارها غرامة تأخير عن سداد الرسوم المستحقة عن الحفلات التي أقيمت بفندق التابع لها خلال الفترة من أغسطس سنة ١٩٨٨ حتى مارس سنة ١٩٩١ ، و تلك استناداً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ يفرض

رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ ، و إزاء وطأة التهديد بتوقيف الحجز الإدارى على أموالها ، و حفاظا على سمعتها السياحية أمام رواد الفندق و المتعاملين معها ، فقد اضطرت إلى سداد المبلغ الذى طلبته منها معطحة الضرائب على غير سند من القانون ، ثم أقامت الدعوى رقم ٤٦١٥ لسنة ١٩٩٢ أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية "الدائرة الرابعة المدنية" بطلب الحكم بإلزام المدعى عليهم من الرابع إلى الأخير - متضامنين- برد المبلغ المذكور و فوائده . و أثناء نظر دعاوها الموضوعية ، دفعت المدعية بعدم دستورية الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه . بعد تعديلها .

و إذ قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع ، فقد صرحت للمدعية برفع دعاوها الدستورية ، فأقامتها . و حيث إن هيئة قضايا الدولة رفعت الدعوى الماثلة بعدم قبولها ، تأسيسا على رفعها بعد الميعاد المقرر قانونا .

و حيث إن قانون المرافعات المدنية و التجارية ، قد نص في المادة ١٥ على أنه إذا عين القانون للحضور أو لحصول الإجراء ميعادا مقدرا بالأيام ، أو بالشهور ، و بالسنين ، فلا يحسب منه يوم الإعلان أو حدوث الأمر المعتبر في نظر القانون مجريا للميعاد ، و كان البند (ب) من المادة ٢٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ ينص على أنه إذا دفع أحد الخصوم أثناء نظر الدعوى أمام إحدى المحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي ، بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة ، و رأت المحكمة أو الهيئة أن الدفع جدى ، أجلت نظر الدعوى و حددت لن آثار الدفع ميعادا لا يجاوز ثلاثة أشهر لرفع الدعوى بذلك أمام المحكمة الدستورية العليا ، فإذا لم ترفع الدعوى في الميعاد ، اعتبر الدفع كأن لم يكن . و كان ميعاد الأشهر الثلاثة المنصوص عليه بالبند السابق محددا على نحو أمر كحد أقصى ، و مقيدا لخصوم و محكمة الموضوع على سواء ، حتى ينتظم التقاضي في المسائل الدستورية وفقا لأوضاع و خلال الميعاد المنصوص عليه في قانون المحكمة الدستورية العليا ، و كان ثابتا من الأوراق ، أن المدعية بعد التصريح لها برفع دعاوها الدستورية في ٧ يوليو سنة ١٩٩٤ ، أقامتها بإيداع صحتها قلم كتاب هذه المحكمة في الثامن من أكتوبر سنة ١٩٩٤ ، و كان ميعاد الأشهر الثلاثة - المحدد كحد أقصى لرفعها - لا يبدأ إلا من اليوم التالي لحصول الأمر المعتبر قانونا مجريا للميعاد - و هو التصريح المتقدم

المصادر عن محكمة الموضوع باتخاذ إجراءات الطعن بعدم الدستورية - وكانت نهاية هذه الأشهر عطلة رسمية ، فإن الميعاد المقرر قانوناً لرفع الدعوى الدستورية ، يمتد إلى أول يوم عمل بعدها ، إنفاذاً لنص المادة ١٨ من قانون المرافعات المدنية والتجارية ، ويكون الدفع بعدم قبول الدعوى الدستورية لرفعها بعد الميعاد ، على غير سدد .

و حيث إن البين من أحكام القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ الصادر بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، أن هذا القانون أضاف إلى المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ خمس بنود جديدة - هي البنود ١٢ و ١٣ و ١٤ و ١٥ و ١٦ - التي يستحق الرسم عن كل منها ، بالقدر وفي الحدود التي بينها ، ثم أورد في شأن هذه البنود جميعها ، حكماً يقضى بأن يصدر وزير المالية قراراً بإجراءات و مواعيد تحصيل و توريد الرسم المنصوص عليه في تلك البنود ، وفي حالة التخلف عن توريده في الموعد المحدد لذلك ، يتم تحصيله بطريق الحجز الإداري و يستحق على الجهات المسؤولة "مثل المبالغ المقررة" متى كان ذلك ، وكانت المصلحة الشخصية المباشرة - و هي شرط لقبول الدعوى الدستورية - مناطها أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية ، و ذلك بأن يكون الحكم الصادر في المسائل الدستورية ، مؤثراً في الطلبات الموضوعية المرتبطة بها و المطروحة على محكمة الموضوع ، و كان البند ١٥ من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ - المضاف إليها بمقتضى القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ - متعلقاً برسم التنمية الخاص بالحفلات و الخدمات الترفيهية التي تقام في الفنادق ، وكانت الإدارة العامة لتحصيل هذا الرسم ، قد اقتضت من المدعية مثل الرسم المستحق على الحفلات التي أقيمت في فندقها ، تأسيساً على نكولها عن توريده ، فإن مصلحتها الشخصية و المباشرة ، إنما تتحدد في الطعن على عبارة "و يستحق على الجهات المسؤولة مثل المبالغ المقررة" الواردة في عجز الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ معدلاً بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما .

و حيث أن المدعية تنعى على النص المطعون فيه - محدداً نطاقاً على النحو المتقدم أمرين أولهما : أن ما توخاه من تقرير جزاء على التخلف عن توريد الضريبة ، إنما يتعلق بالامتناع عن توريدها و ليس بمجرد التأخر في أدائها ، و أن من المقرر أن القوانين الضريبية ، و كذلك تلك التي تقرر

في نطاقها جزاء إداريا ، إنما يتعين تفسيرها تفسيراً ضيقاً ، فلا يقاسو عليها ، ولا يلحق بها حكم غير متعلق بها ، وليس مقصوداً أن يكون الامتناع عن توريد الضريبة المقررة ، مساوياً في الأثر لمجرد التأخر في إيفائها ، ولا أن يكون الجزاء على هذا التأخير - ولو كان يوماً واحداً - مستوجباً أداء مثل قيمتها . ثانيهما : أن الأصل في النظام الضريبي ، أن يكون قائماً على العدالة الاجتماعية ، فلا تعتبر جباية الأموال في ذاتها هدفاً يحبه الدستور ، وينبغي دوماً أن يكون كل جزاء متناسباً مع الأفعال التي نهى الشرع عنها كذلك فإن مؤدى مبدأ مساواة المواطنين في الأعباء والتكاليف العامة ، ألا يعامل المقتنعون عن توريد الضريبة وفق الأسس ذاتها التي يعامل بها التراخون في توريدها . وقد تحمل بالجزاء المظنون عليه ، اللقزمون بتوريد الضريبة المنصوص عليها بالبنود التي أضافها القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ إلى القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليهما ، دون البنود السابقة عليها جميعاً ، وإذ كان هذا التمييز تحكيماً ، و منطوقاً على توقيع عقوبة بغير حكم قضائي ، و مناقضاً مبدأ خضوع الدولة للقانون . فإن تقرير هذا الجزاء ، يكون مخالفاً أحكام المواد ٤ و ٣٨ و ٤٠ و ٦٥ و ٦٦ من الدستور .

و حيث إن البين من البند ١٥ من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ معدلاً بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما ، أنه حدد مقدار الرسم المستحق على الحفلات والخدمات الترفيهية التي تقام في الفنادق والمحلات العامة السياحية ، مراعيًا أن يكون هذا الرسم منسوباً إلى المبالغ التي تم دفعها إلى الجهات التي تقدم هذه الخدمة ، و بمواقع ٢٠٪ على ال ١٥٠٠٠ جنية الأولى و ٣٠٪ عن ال ١٥٠٠٠ جنية الثانية و ٤٠٪ على ما زاد عن ذلك ، على أن تقوم بتوريده إلى مصلحة الضرائب ، و إلا تم تحصيله منها بطريق الحجز الإداري مع إلزامها "بمثل المبالغ المقررة" .

حيث إن الشرع مايز بذلك بين اللقزمين أصلاً بأداء هذا الرسم ، و بين المسؤولين عن توريده ، ذلك أن لكل التزام بالضريبة - و يأخذ الرسم حكمها - طرفين إحداها هو الدائن بمبلغها مثلاً في الشخص الذي قام بغرضها ، و ثانيهما هو الدين بها سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً . و قد يكون هذا الدين ملتزماً أصلياً بمبلغها ، أو مسئولاً عنها .

و يعتبر ملتزما أصلا بالضريبة من تتوافر بالنسبة إليه الواقعة التي أنشأتها ، و التي يتمثل عنصرها في المال المحمل بعينها و المتخذ وعاء لها ، ثم وجود علاقة بين هذا المال و شخص معين ليكون اجتماعهما معا مظهرا للالتزام بالضريبة من خلال تحديد المشرع لظروفها الموضوعية و الشخصية . و لا يكون الشخص مسئولا عن الضريبة ، إلا إذا كان وفاؤه بها تابعا للالتزام الأصلي بأدائها ، ليبقى بوجوبه و يزول بانقضائه . و شرط ذلك أن تكون علاقة المسئول عن الضريبة في شأن المال المتخذ وعاء لها - و هو العنصر الموضوعي في الواقعة التي أنشأتها - منتفية . و حيث إنه إذ كان ما تقدم ، و كان الرسم المقرر بمقتضى البند ١٥ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ في شأن الحفلات و الخدمات الترفيهية بالفنادق، واقعا أصلا على من يقيمونها فيها ، و متعلقا بالمبالغ التي يدفعونها إلى الفندق مقابل لها ، و محددا في شكل نسبة مئوية منها ، فإن دين الضريبة يكون مقرربا في ذمتهم ابتداء ، بوصفهم ملتزمين أصلا بدفعها . و لئن كان المشرع قد أقام إلى جانبهم - و معهم - من يكونون مسئولين عن توريد مبلغها إلى الخزينة العامة ، و بأداء مثل مبلغها إذا نكلوا عن واجبهم هذا ، فذلك ضمانا لتحصيل الضريبة ، و توقيا للتحايل عليها و التخلص منها ، و تأمينا لانتظام جبايتها و سرعتها و التقليل من تكلفتها . و في إطار هذه الرابطة وحدها ، تتحدد علاقة الدعية بالخدمة الفندقية التي قدمتها و على ضوءها يتم الفصل في الطاعن الدستورية التي أثارها .

و حيث إن من المقرر - و على ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا من المكلفين بأدائها إسهاما من جهتهم في أعبائها و تكاليفها العامة . و هم يدفعونها لها بصفة نهائية ، و دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها ، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها ، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم و عاد عليهم مردودها . و من ثم كان فرضها مرتبطا بمقدرتهم التكليفية ، و لا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبةها و إلا كان ذلك خلطا بينها و بين الرسم ، إذ يستحق مقابلا لنشاط خاص آتاه الشخص العام - و عوضا عن تكلفته - و إن لم يكن بمقدارها ، متى كان ذلك ، و كان الرسم المقرر عن الحفلات و الخدمات الترفيهية التي تقدمها الفنادق و المحلات العامة و السياحية ، منفصلا عن كل نشاط خاص تكون الدولة قد بذلته لمن يقيمونها أو يعدونها ، فإنه يخل إلى ضريبة من الناحية

القانونية ، و هي بعد ضريبة لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تمتد إليها دون سواها ، ويتحدد الخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها ، بل يعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة - بغض النظر عن تقسيماتها الإدارية - مرتباً لديها في ذمة الممول ، مما مؤداه تكافؤ الممولين في الخضوع لها دون تمييز ، و سريانها بالتالي - وبالقوة ذاتها- كلما توافر مناطها في أية جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة ، و هو ما يعنى أنها ضريبة عامة يقوم التماثل فيها بين الممولين بصدها ، على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية ، و ليس بالنظر إلى مقدار الضريبة التى يؤدونها ، ذلك أن التعادل بينهم في نطاقها ليس فعلياً **Intrinsic** بل جغرافياً .

و حيث إن اختيار الشرع للمال محل الضريبة ، و إن كان مما يخضع لسلطته التقديرية ، و كان من المقرر كذلك أن دستورية الضريبة لا ينال منها أن تكون حصيلتها متناهية في ضآلتها **Negligible** ، أو أن يكون هدفها الحصول أصلاً من المكلفين على مبلغها مع تنظيم نشاطها عرضاً بما يجمل الاستمرار فيه مرهقاً **Onerous** ، و كانت الضريبة التى فرضها النص المظنون فيه ، و نسبها إلى قيمة المبالغ التى تؤدى عن الحفلات التى تقام في الفنادق ، تبتغى أصلاً تمويل الخزانة العامة لمواجهة النقص في مواردها ، مع تنظيم نشاط المكلفين بأدائها عرضاً باعتباره استهلاكاً ترفيهاً ينبغى الحد منه ، فإن الملتزمين أصلاً بأدائها ، لا يتحملون بسببها عبئاً مخالفاً للدستور .

و حيث إن السلطة التشريعية هى التى تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها ، متضمناً تحديد وعائها ، و أسس تقديره ، و بيان مبلغها ، و الملتزمين أصلاً بأدائها ، و المسئولين عنها ، و قواعد ربطها و تحصيلها ، و توريدها و كيفية أدائها ، و ضوابط تقادمها ، و ما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضاً عليها ، و نظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها ، و غير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة - عدا الإعفاء منها- إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التى يبينها القانون . و إلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية ، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام ، متخذاً من العدالة الاجتماعية - و على ما تنص عليه المادة ٣٨ من الدستور - مضموناً و إطاراً ،

و هو ما يعنى بالضرورة ، أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ، وإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ، ينبغي أن يقابل بحق اللتزمين أصلاً بها ، والمسؤولين عنها ، وفي تحميلها وفق أسس موضوعية يكون إنصافها نائياً لتحيفها ، وحيثتها ضماناً لاعتدالها .

و حيث إن ما تقدم مؤده ، أن قانون الضريبة العامة ، وإن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على إيراداتها هدفاً مقصوداً منه ابتداء ، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون ، فلا يكون دين الضريبة - سواء بالنسبة إلى من يلتزمون أصلاً بها ، أو يكونون مسؤولين عنها - متمحفاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية ويفقدها بالتالي لتتحل عدماً .

و لا يجوز أن تعدد الدولة كذلك - استيفاء لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة - إلى تقرير جزاء على الإخلال بها ، و يكون مجاوزاً - بمعداده أو تعدده - الحدود المنطقية التي يقتضيها صون مصلحتها الضريبية ، و إلا كان هذا الجزاء غلواً وإفراطاً ، منافياً بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال واقعاً عملاً - وبالضرورة - وراء نطاق العدالة الاجتماعية ، ليختل مضمونها بما ينافى القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي ، و هو مانحاً إليه المجلس الدستوري الفرنسي بما قرره من أن القانون المالي إذ يفرض - بنص المادة ٩٢ - على من يذيمون حقائق الدخل الخاص بأحد الأشخاص - من خلال إفشائهم لسريتها بالخالفة لأحكامها - غرامة مالية يتعين دوماً توقيعها و تعادل في مبلغها مقدار هذا الدخل ، إنما يفقدها في عديد من الأحوال - وبصورة صارخة - تناسبها مع الأفعال التي ارتكبوها - ويتعين لهذا الإعتبار وحده - و دون ما ضرورة للخوض في غيره من مناحي الطعن على تلك المادة - تقرير عدم دستوريته .

16 - Considérant qu'en prescrivant que l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne en violation des dispositions de l'article L. 111 du livre de procédures sera , en toute hypothèse, égale au montant des revenus divulges , l'article 92 de la loi de finances pour 1988 édicte une sanction qui pourrait , dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné ;

17- considérant que , sans même qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoques par les deputes auteurs de la saisine , l'article 92 doit , en tout état de cause , être declare contraire a la constitution .

[87-237 DC, 30 décembre 1987. cons. 16 et 17, Rec. p. 63]

و حيث إن الدستور قرن العدل بكثير من النصوص التي تضمنها ، ليكون قيداً على السلطة التشريعية في المسائل التي تناولتها هذه النصوص فالنظام الاقتصادي لجمهورية مصر العربية لا يقوم إلا على الكفاية و العدل ، و يتعين أن ينظم هذا الاقتصاد وفقاً لخطة تنمية شاملة تكفل زيادة الدخل القومي ، و عدالة التوزيع ، و يؤسس الدستور النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية (مادة ٣٨) مطلباً - حال وقوع اعتداء على الحرية الشخصية أو على حرمة الحياة الخاصة - أن تقدم الدولة تعويضاً عادلاً لن وقع عليه العدوان (مادة ٥٧) كذلك فإن التعويض عن نزع الملكية - سواء من خلال التأميم أو غيره - ينبغي أن يكون قائماً على العدل ، و من خلال مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون ، و بوجه خاص في مجال أعبائهم و تكاليفهم العامة - تظهر فكرة العدالة في واحدة من أهم تطبيقاتها . و حيث إن الدستور ، و إن قد خلا من تحديد لمعنى العدالة في النصوص السابقة ، إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً و واجباً سواء في علائق الأفراد فيما بينهم ، أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم ، و إن تعين دوماً تحديدها من منظور اجتماعي ذلك أن العدالة تتوخى - بمضمونها - التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة ، و من الناحية الفلسفية ، فإن مفهومها قد يكون مطلقاً و لكنها عملاً - و من زاوية نتائجها الواقعية - لا تعنى شيئاً ثابتاً باطراد ، بل تتباين معانيها ، و تتنوع توجهاتها ، تبعاً لمعايير الضمير الاجتماعي و مستوياتها **Levels of social consciousness** . و لئن جاز القول بأن النصوص القانونية تعمل لضمانها إلا أنها تناقض أحياناً - بأحكامها ، و من خلال تطبيقاتها - حقيقة محتواها ، و قد تنال من أغراضها النهائية التي تحيل بوجه عام إلى رضاء الجماعة و هناك معيشتها و سعادة أفرادها ، و قد يثور التعارض كذلك بين حقائق العدالة الاجتماعية **Social justice** و بين مفهوم الدولة أو الفرد لقيمها ، ليكون لكل منهما تصور ذاتي في شأن متطلباتها .

و يتعين بالتالي أن توازن علائق الأفراد فيما بين بعضهم البعض ، بأوضاع مجتمعهم والمصالح التي يتوخاها من أجل التوصل إلى وسائل عملية تكفل إسهام أكبر عدد من بينهم لضمان أكثر المصالح و القيم الاجتماعية تعبيراً عن النبض الجماعي لإرادته ، ليكون القانون طريقاً لتوجيههم الجمعي ذلك أن النصوص القانونية لا تتقرر لذاتها ، بل بوصفها تعبيراً عن تلك الخبرة الاجتماعية **Social Experience** التي قام الدليل على تراكمها وإن كان ممكناً أن يكون لبعض الأشخاص أو لوقائع أثرٌ في تشكيل مضامينها .

و إذا كان القانون- من زاوية مثالية- أداة التوازن داخل الجماعة الواحدة بين خبراتها السابقة **Past experience** وبين تطلعاتها وتوقعاتها مستقبلاً **Future Expectations** ليكون كافلاً توافق أفرادها على القبول بالنصوص التي يتضمنها ؛ و كان القانون بذلك ليس إلا تطوراً منطقياً مقبولاً بوجه عام ، لضمان أن يكون النزول عليه إرادياً قائماً على التعاون في مجال تنفيذه ، إلا أن من المتعذر القول بأن القانون يعد دوماً نتاجاً للحقيقة في صورتها المطلقة ، أو تعبيراً عن صورتها المجردة ، وإنما يبلور القانون تلك القيم التي أنتجتها الخبرة الاجتماعية ، و كلما كان القانون أكثر اقترباً منها ، كلما كان أفضل ضماناً لإرساء المفهوم التطبيقي للعدالة ، سواء فيما بين الأفراد بعضهم البعض أو على صعيد مجتمعاتهم .

و يقدر اتساع الفجوة بين المفهوم ، و عملية صناعة القانون ، بقدر ما يكون القانون قاصراً عن إنفاذ حقائق العدل الاجتماعي ، فلا يقدم حلاً ملائماً لتصادم المصالح فيما بين الأفراد و مجتمعهم ، مبتعداً بذلك عما يكون لازماً إنصافاً .

و حيث إن من المقرر كذلك ، أن العدالة إما أن تكون توزيعية **Distributive justice** من خلال العملية التشريعية ذاتها ، و إما أن تكون تقويمية **Corrective** ترتد إلى الحلول القضائية التي لا شأن لها بتخصيص المشرع لتلك المزايا الاجتماعية التي يقوم بتوزيعها فيما بين الأفراد بعضهم البعض ، بل قوامها تلك الترضية التي تقدمها السلطة القضائية إلى المضرورين ، لسترد عنهم عدواناً قائماً أو محتماً ، و لضمان مساواة المواطنين مباشرة حرياتهم ، أو على صعيد الحقوق التي يتمتعون بها . و حيث إن ما تقدم مؤداه ، أن العدالة - في غاياتها- لا تنفصل علاقاتها بالقانون باعتباره أداة تحقيقها

Justice as an end and law as means are inextricably bound together فلا يكون القانون منصفاً إلا إذا كان كافلاً لأهدافها فإنما ما زاع المشرع بصره

عنها ، وأهدر القيم الأصلية التي تحتضنها ، كان منهياً للتوافق في مجال تنفيذه ، و مستطاً كل قيمة لوجوده ، و مستوجباً تغييره أو إلغائه .

و حيث إن فكرة الجزاء - جنائياً كان أم تأديبياً أم مدنياً - تمنى أن خطأ معيناً لا يجوز تجاوزه . ويتحدد ذلك في المجال الجنائي من خلال النصوص العقابية التي يكون تحديثها للأفعال التي أدخلها المشرع في مجال التجريم ، جلياً قاطعاً ، بما مؤده أن تعريفاً قانونياً بالجريمة محدداً لمعاصرها ، يكون لازماً **Nullum Crimen Sine Lege** ، فلا يجوز القياس عليها لإلحاق غيرها لها ، باعتبار أن الشرعية الجنائية مناطها تلك الأفعال التي أئتمها المشرع - من منظور اجتماعي - فلا تمتد نواهيه لغيرها ، ولو كان إتيانها يثير اضطراباً عاماً ، أو كان مضمونها فجاً عابثاً . و من ثم تكون هذه الشرعية - و بالنظر إلى القيود الخطيرة التي تفرضها النصوص العقابية على الحرية الشخصية - مقيدة لتفسير هذه النصوص ، و محددة كذلك مجال إعمالها بما لا يلبسها بغيرها ، و على تقدير أن النصوص العقابية لا يجوز أن تكون شبكاً أو شراكاً يلقيها المشرع متصيداً باتساعها أو بخفائها من يقعون تحتها أو يخطئون مواقعها ، و لأن العقوبة التي تقارن هذه النصوص ، لا تعتبر نتيجة لازمة للجريمة التي تتصل بها ، بل جزءاً منها يتكامل معها و يتممها . كذلك فإن الجزاء - إذ كان تأديبياً - كان واقعاً في إطار رابطة العمل ، و مترتباً على الإخلال بواجباتها .

و ينظم القانون المدني علائق الأفراد فيما بينهم ، و إن تناولها من زاوية أحوالهم الشخصية ، أو في نطاق معاملتهم المالية ، و ما يتصل بها من الحقوق العينية و الشخصية التي يكون مصدرها تصرفاً قانونياً ، أو واقعة تنشئها أو تكسبها أو تقضيها . و كلما كان الجزاء متصلاً بإعطاء شيء أو ببدء عمل أو بالامتناع عن عمل معين ، و كان الدين مسئولاً شخصياً عن الوفاء بأيهما - سواء بناء على عقد أو إعمالاً لنص في القانون - نشأ الجزاء مقررته على خطأ أتاه الدين ، و لو كان مبناه مجرد الفعل دون عمد أو إهمال . و حيث إن شرعية الجزاء - جنائياً كان أم تأديبياً أم مدنياً لا يمكن ضمانها إلا إذا كان متناسباً مع الأفعال التي أئتمها المشرع :

١- ففى المجال الجنائى ، الأصل فى الجريمة أن عقوبتها لا يتحمل بها ، إلا من أدين بارتكابها باعتباره مسئولاً عنها ، وهى عقوبة يجب أن تتوازن "وطأتها" مع طبيعة الجريمة وموضوعها ، بما مؤداه أن الشخص لا يزر غير سوء عمله ، وأن جريرة الجريمة لا يؤاخذ بها إلا جناتها ، ولا يئال عقابها إلا من قارفها ، وأن "شخصية العقوبة" و تناسبها مع الجريمة محلها ، مرتبطان بالشروط التى يعد بها الشخص قانوناً "مسئولاً عن ارتكابها" وهو ما يعنى أن الأصل فى العقوبة هو معقوليتها ، فلا يكون التدخل فيها إلا بقدر ، نأياً بها عن أن تكون إبلاماً غير مبرر ، يؤكد قسوتها فى غير ضرورة **Unnecessary Cruelty and pain** ذلك أن القانون الجنائى ، وإن اتفق مع غيره من القوانين فى تنظيم بعض العلائق التى يرتبط بها الأفراد فيداً بين بعضهم البعض ، ومن خلال مجتمعهم بقصد ضبطها ، إلا أن القانون الجنائى يفارقها فى اتخاذه العقوبة أداة لتقويم ما يصدر عنهم من أفعال نهاهم عن ارتكابها وهو بذلك يحدد - ومن منظور اجتماعي- ما لا يجوز من أفعال نهاهم عن ارتكابها ، وأن يسيطر عليها بوسائل يكون قبولها اجتماعياً ممكناً ، بما مؤداه أن الجزاء على أفعالهم لا يكون مبرراً إلا اذا كان مفيداً من وجهة اجتماعية ، فان كان مجاوزاً تلك الحدود التى لا يكون معها ضرورياً ، غدا مخالفاً للدستور ، ولا يتصور بالتالى أن يكون الجزاء الجنائى منصرفاً إلى تقرير عقوبة تدل - بمضمونها أو مداها أو طرائق تنفيذها - على منافاتها للقيم التى ارتضتها الأمم المتحضرة ، و التى تؤكد بمضمونها رقى حسنها و تكون علامة على نضجها على طريق تطورها . و فى الإطار لا يجوز أن يكون الجزاء الجنائى بغيضا **Obnoxious** أو عتياً ، وهو يكون كذلك إذا كان بربريا **Barbarous** أو تعذيبيا **Torturous** ، أو قمعيا ، أو متصلا بأفعال لا يجوز تجريمها ، وكذلك إذا كان مجافيا بصورة ظاهرة- للحدود التى يكون معها متناسباً مع الأفعال التى أثمها المشرع ، بما يصادم الوعى أو التقدير الخلقى لأوساط الناس فى شأن ما ينبغى أن يكون حقاً وعدلاً على ضوء مختلف الظروف ذات الصلة ، ليطمحض الجزاء عندئذ عن إهدار للمعايير التى التزمها الأمم المتحضرة فى معاملتها للإنسان ، ولقد كان هذا الاعتبار ملحوظاً حتى فى الوثائق القديمة لإعلان الحقوق ، فالقاعدة التى تضمنتها "المجسنا كارتا" **Magna Carta** فى هذا الشأن ، حاصلها أن الرجل الحر لا تفرض عليه

من اجل الجرائم الثقافية ، إلا غرامة تناسبها فإذا كان ما أتاه يعد من الجرائم الخطيرة ،
تعين أن تناسبها عقوبتها ، و لكن لا يجوز أن تصل قسوتها إلى حد الحرمان من سبل الحياة .

٢- و يقوم القانون المدني على اجتماع المديونية و المسؤولية في كل التزام يكون مدنياً-لا طبيعياً
ليُحمل المدين على الوفاء به جبراً ، إذا قصر في ذلك اختياراً و الأصل أن ينفذ الالتزام عيناً ، فإذا
صار مستحيلاً بخطأ المدين ، آل الأمر إلى التنفيذ بطريق التعويض ، جزاء على عدم تنفيذ الالتزام
-أيما كان مصدره- أو التأخر فيه ، و سواء أكان هذا التعويض مقدراً قضائياً أم اتفاقياً أم قانونياً .

و يكون تقدير التعويض عملاً قضائياً ، إذا لم يكن محدداً في العقد أو بنص القانون ،
و هو لا يكون إلا عن ضرر مباشر نشأ عن خطأ المدين ، و بقدر هذا الضرر . و قد يعتمد المتعاقدان
إلى أن يحددا مقدماً قيمة التعويض سواء بالنص عليها في العقد أو في اتفاق لاحق ، ليكون التعويض
عندئذ مقدراً اتفاقاً ، بيد أن نفاذ هذا الاتفاق مقيد بأمرين ، أولهما أن ما اشتمل عليه من تعويض
لا يكون مستحقاً إذا أقام المدين الدليل على أن ضرراً لم يلحق الدائن . ثانيهما أن وقوع الضرر
لا يحول بين القاضى و خفض مقدار التعويض المتفق عليه ، إذا كان مبالغاً فيه بدرجة كبيرة ،
أو كان الالتزام الأصلي قد نفذ في جزء منه . فإذا لم يكن التعويض قضائياً أو اتفاقياً و كان المشرع
قد تكفل- من خلال النصوص التشريعية - بتحديد مقداره تحديداً جامداً لا يتغير - و لو كان
الضرر متفاوتاً- مثلما فعل في الفوائد القانونية التى حدد مقدارها و شروط استحقاقها ،
كان التعويض قانونياً ، بما مؤداه أنه فيما خلا الأحوال التى يكون التعويض فيها مقررأ بناء
على تدخل من المشرع ، فإن الأصل في التعويض أن يكون مقداره متكافئاً مع الضرر ، جابراً لمداه
دون زيادة أو نقصان ، و هو ما يعنى تناسبا بينهما لا يجوز أن يختل .

٣- و لا تفارق الجريمة التأديبية -في جزائرها- ما ينبغي أن يكون تقديرياً موضوعياً للجزاء
في صورته الجنائية و المدنية فالقوانين الجنائية و إن كان قوامها حصر الجرائم من خلال تحديد
أركانها و نوع العقوبة المقررة لكل منها و مقدارها ، إلا أن الجريمة التأديبية لا يتصور ربطها
بأفعال محددة بذواتها ، ذلك أن مناطها بوجه عام الإخلال بواجبات الوظيفة أو الخروج على
مقتضياتها ليكون هذا الإخلال سلوكاً معيباً ، و نخباً إدارياً ينعكس أثره على كرامة الوظيفة
أو استقامتها أو يمس اعتبار شاغلها ، و إعمال الإدارة لسلطاتها التأديبية بتقديرها جزاء معيناً

لفعل محدد ، يمنعها من إيقاع جزاء ثان عن الواقعة ذاتها ، و يتعين دوماً أن يكون تقدير الجهة الإدارية لجزاءاتها متوازناً ، قائماً على أسبابها بكل أخطارها ، مبرراً بما يعد حقاً و عدلاً ، فلا يكون شططها حائلاً دون أداء العاملين لواجباتهم ، و لاليتها أو هونها مؤدياً إلى استهانتهم بها ، بل يكون مجرداً من الميل ، بائراً حول الملاءمة الظاهرة بين خطورة الفعل المعتر ذنباً إدارياً ، و بين نوع الجزاء و مقداره ، و إلا كان تقديرها انحرافاً بالسلطة التأديبية عن أهدافها ، و على ضوء هذه المبادئ ذاتها ، تتحدد دستورية النصوص القانونية التي يسنها المشرع في المجال التأديبي . و حيث إن المسؤولين عن دين ضريبة التنمية التي فرضها المشرع على الحفلات التي تقام في الفنادق ، يلتزمون - و عملاً بالفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما - بأداء مثل مبلغها عند تخلفهم عن توريدها ، و كان ما توخاه المشرع من تقرير هذا الجزاء - منظوراً في ذلك إلى مدها - هو الحمل على إيفائها مباشرة إلى الخزانة العامة لضمان تحصيلها و التقليل من تكلفة جبايتها ، فلا يتخلى عن توريدها المسؤولون عن دينها ، و إلا كان ردهم لازماً ، فإن معنى العقوبة يكون ماثلاً في ذلك الجزاء - و إن لم يكون عقاباً بحتاً - و هو ما يظهر بوضوح من خلال وحدة مقداره ذلك أن المتخلفين عن توريد الضريبة ، يلتزمون بمثل مبلغها "في كل الأحوال" سواء أكان الإخلال بتوريدها ناشئاً عن عمد ، أو إهمال ، أو عن فعل غير مقترن بأيهما ، متصلاً بالفش أو التحايل أو مجرداً منهما . واقعا مرة واحدة أو متعددا ، و سواء كان التأخير في توريد هذه الضريبة ممتداً زمنياً ، أم مقصوراً على يوم واحد إذ يتعين دوماً أداء مثل مبلغها بالكامل **in full measure** و لو كان النكول عن توريدها ناشئاً عن ظروف مفاجئة ، و مجرداً من سوء القصد ، و كان ينبغي على المشرع أن يفرق في هذا الجزاء ، بين من يتعمدون اقتناص مبلغ الضريبة لحسابهم ، و من يقصرون في توريدها ، و أن يكون الجزاء على هذا التقصير متناسباً مع المدة التي امتد إليها .

و حيث أن المشرع - و عملاً بالمادة الثالثة من القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه - قد ضم إلى هذا الجزاء ، جزاءين آخرين هما الغرامة و التعويض المنصوص عليهما في المادتين ١٨٧ (ثالثاً) و ١٩٠ من قانون الضرائب على الدخل الصادر

بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، لتستأمد هذه الجزاءات جميعها على سبب واحد ، ممثلاً في مخالفة حكم المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ آنف البيان ، وكان مبدأ خضوع الدولة للقانون - محدداً على ضوء مفهوم ديمقراطي - يعني أن مضمون القاعدة القانونية التي تسمو في الدولة القانونية عليها ، و تقتيد هي بها ، إنما يتحدد على ضوء مستوياتها التي التزمته الدول الديمقراطية باضطراد في مجتمعاتها ، واستقر العمل باضطراد على إنتاجها في مظاهر سلوكها على تباينها ، لضمان ألا تنزل الدولة القانونية بالحماية التي توفرها لحقوق مواطنيها و حرياتهم ، عن الحدود الدنيا لتطلباتها المقبولة بوجه عام في الدول الديمقراطية ، يندرج تحتها ، ألا يكون الجزاء على أفعاله - جنائيا كان ، أم مدنيا ، أو تأديبيا ، أم ماليا- إفرطا ، بل متناسبا معها **The principle of proportionality** و متدرجا بقدر خطورتها و وطأتها على الصالح العام ، فلا يكون هذا الجزاء إعناتا ، وكان تعدد صور الجزاء- مثلما هو الحال في الدعوى الراهنة - و انصباها جميعها على مال المدين - مع وحدة سببها - يعتبر توقيماً لأكثر من جزاء على فعل واحد ، منافيا لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة ، و منتقضا بالتالي - و دون مقتض- من العناصر الإيجابية للذمة المالية للمسؤولين عن دين الضريبة التي فرضها المشرع لتنمية موارد الدولة ، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفا أحكام المواد ٣٤ و ٣٨ و ٦٥ من الدستور .

فللهذه الأسباب :

حكمت المحكمة بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ ، من أن "يستحق على الجماعات المسنولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد".

٢- القضية رقم (١٧) لسنة ١٨ ق "دستورية"

جلسة ٣ مايو سنة ١٩٩٧

الحكم :

" عدم دستورية المادة الاولى من قرار نائب رئيس الوزراء للإنتاج و البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ و ذلك في مجال تطبيقها بالنسبة إلى شركات الاستثمار التي تباشر نشاط فندقيا " .

الإجراءات

بتاريخ التاسع من مارس سنة ١٩٩٦ أودعت الشركة المدعية صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة ، طالبة الحكم بعدم دستورية قرار وزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٤/٣٠ فيما تضمنه من إخلال بقاعدة المساواة المنصوص عليها في المادة (٤٠) من الدستور ، بالإضافة إلى خروجه على النظام الاقتصادي المصرى المنصوص عليه في المادة الرابعة من الدستور و إخلاله بمبدأ تكافؤ الفرص الذى تلزم به الدولة طبقا للمادة الثامنة من الدستور .

وقد تمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم برفض الدعوى و طلبت الهيئة المصرية العامة للبترول و شركة مصر للبترول - فى مذكرتهما- الحكم بعدم قبول الدعوى أو برفضها . و بعد تحضير الدعوى ، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها . و نظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر الجلسة ، و قررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق ، و الدالة . حيث إن الوقائع على ما يبين من صحيفة الدعوى و سائر الأوراق - تتحصل فى ان شركة- التى أنشئت كشركة مصرية مساهمة طبقاً لنظام استثمار المال العربى و الأجنبي و المناطق الحرة الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤- تمتلك فندقاً سياحياً بمصر كان يسمى فندق، ثم تعاقبت مع شركة لإدارة هذا الفندق و تشغيله و كانت الشركة المدعية تحصل دوماً على مستلزماتها من المواد البترولية اللازمة

للفندق على أساس الأسعار السائدة والمتفق عليها بينها وبين شركة مصر للبترول ، والتي كانت تتضمنها الفواتير الصادرة عنها ، إلى أن حاسبتها شركة مصر للبترول • فى غضون فبراير ١٩٨٤ – على البترول التى تورده إليها وفقا للأسعار العالمية، استنادا منها لقرار نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ . وفى ٢١ مايو ١٩٨٤ ، أقرت الشركة المدعية عقدا مع شركة مصر للبترول تضمن أن الأسعار التى تحاسبها هذه عليها ، هى الأسعار الرسمية المطبقة على الشركات الخاضعة لقانون الاستثمار والمحددة بمعرفة الهيئة العامة للبترول .

ورغم أن هذا العقد لا يتضمن بندا يفيد سريانه على الماضى ، إلا أن شركة مصر للبترول طالبتها بفروق أسعار المواد البترولية التى وردتها إليها خلال الفترة من ١٩٨٠ إلى ١٩٨٤ على أساس الأسعار العالمية التى استحدثتها اتفاق ١٩٨٤/٥/٢١ ، ومن ثم أقامت الشركة المدعية دعواها رقم ١٢٨١٢ لسنة ١٩٨٧ مدنى كلى شمال القاهرة أمام محكمة شمال القاهرة الابتدائية ، مختصة فيها كلا من شركة مصر للبترول والهيئة العامة للبترول ، طالبة الحكم ببراءة ذمتها من هذه الفروق التى يبلغ مقدارها جنية .

وأثناء نظر هذه الدعوى ، أقامت شركة مصر للبترول دعوى فرعية ضد الشركة المدعية طالبتها فيها بتلك الفروق ، ثم أوقعت حجزا لاقتضاها ، وأقامت الدعوى رقم ٥٤٧٢ لسنة ١٩٨٩ تثبيتا لأمر الحجز . وقد تظلمت الشركة المدعية من أمر الحجز بالدعوى رقم ٧٥٠٩ لسنة ١٩٨٩ .

وقد ضمت محكمة شمال القاهرة هذه الدعاوى الثلاث الى بعضها ، ثم قضت برفض دعوى الشركة المدعية براءة ذمتها من المبالغ التى طالبتها شركة مصر للبترول بها ، وبأن تؤدى إليها المبلغ المتنازع عليه مع الحكم بصحة الحجز وتثبيته . وقد طعنَت الشركة المدعية فى هذا الحكم استئنافيا وقيد استئنافا تحت رقم ٧١٢٤ لسنة ١٩٨٩ القاهرة ، ثم دفعت أثناء نظره بعدم استورية المادة الأولى من قرار وزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ .

وإن قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع ، وصرحت للشركة المدعية برفع الدعوى الدستورية فقد أقامتها . وحيث إن القرار الطعون فيه ينص فى مادته الأولى على أن تتم حاسبة مشروعات الاستثمار الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار إليه على مسحوباتها

من المنتجات البترولية على أساس تحريك سعرها المحلي (الدعم) تدريجيا بزيادة نسبتها ٢٠٪ من الفرق بين السعر العالمي و السعر المحلي سنويا و ذلك لمدة خمس سنوات . و عملا بمادته الثانية ، يحدد السعر العالمي المشار اليه في المادة السابقة على أساس المتوسط السنوي لأسعار تصدير المنتجات البترولية (فوب الموانئ المصرية) أو على أساس المتوسط السنوي لتكلفة الاستيراد (سيف الموانئ المصرية) حسب نوع المنتج . و يحدد المتوسط السنوي لأسعار التصدير و الاستيراد المشار اليها على أساس متوسط أسعار السنة الميلادية السابقة لسنة المحاسبة لحين تحديد متوسط أسعار سنة المحاسبة و تتم تسوية الفروق خلال الربع الأول من السنة التالية . و لا تتضمن الأسعار سائلة الذكر تكلفة النقل الى الجهة التي يحددها المستثمر ، و تقضى مادته السادسة ، بأن تلتزم مشروعات الاستثمار بالحصول على احتياجاتها من المنتجات البترولية بطريق التعاقد مع شركات قطاع البترول ، فإذا ثبت حصولها على هذه المنتجات بغير هذا الطريق ، تحاسب على أساس السعر العالمي دون الاستفادة من السعر المتدرج المشار إليه في المادة الاولى.

و حيث إن الهيئة المصرية العامة للبترول و شركة مصر للبترول قد دفعا كلتاها بعدم اختصاص هذه المحكمة بنظر الدعوى الدستورية الماثلة ، قولا بأن القرار المطعون فيه لا يعتبر من الأعمال التشريعية التي تمتد اليها و ولايتها . و حيث إن هذا الدفع مردود بما جرى عليه قضاء هذه المحكمة ، من أن الولاية التي تباشرها في مجال الرقابة القضائية على الدستورية ، انما تتعلق بالنصوص القانونية أيا كان محلها أو موضعها أو نطاق تطبيقها أو السلطة التي أقرتها أو أصدرتها و ان غايتها رد النصوص القانونية المطعون عليها الى أحكام الدستور ، تثبيتا من اتفاقها معها . و يفترض ذلك أن يكون القانون بمعناه الموضوعي محلا لهذه الرقابة ، محددا نطاقا على ضوء كل قاعدة قانونية يرتبط مجال أعمالها بتعدد تطبيقاتها ، سواء أقرتها السلطة التشريعية أو أصدرتها السلطة التنفيذية في حدود صلاحياتها التي أناطها الدستور بها . و هو ما يعنى انتفاء تخصيصها ، فلا تقيد بحالة بذاتها تستند بها القاعدة القانونية مجال تطبيقها ، و لا بشخص معين يستغرق نطاق سريانها . متى كان ما تقدم ، و كان القرار المطعون فيه يتعلق بالقواعد التي تتم على ضوءها محاسبة مشروعات الاستثمار عن مسحوباتها من المنتجات البترولية ، فإنه بذلك لا يكون منصرفا الى مشروع محدد من بينها ، بل يتناولها جميعا

من خلال قاعدة قانونية مجردة لينحل بذلك الى لائحة تنبسط عليها الرقابة القضائية التي تباشرها هذه المحكمة في شأن الشرعية الدستورية .

و حيث ان الشركة المدعية تنعى على النص الموعود فيه مخالفة أحكام المواد (٤ و ٨ و ٤٠) من الدستور ، التي تقيم أولاها النظام الاقتصادي لجمهورية مصر العربية على أساس الكفاية والعدل ، بما يحول دون الاستغلال ، ويكفل لكل مواطن كسبا مشروعا ، وتكون ثانيهما وثالثتهما مبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين و مساواتهم أمام القانون ، قولا منها بأن القرار الموعود عليه ، يزيد من أعباء الفنادق الاستثمارية ملحقا بها خسائر فادحة ، مع بقاء أسعار خدماتها محددة وفقا للأسس ذاتها التي تتحد بها أسعار الخدمات التي تقابلها والتي تقدمها فنادق القطاعين العام والخاص التي تحاسبها شركة مصر للبترول بالأسعار المحلية المدعومة - التي تتحد فيما بينها في مستوياتها التصنيفية - في حقوقها واجباتها و ليس متصورا أن تُحْمَل الفنادق الاستثمارية بأعباء مالية تزيد بها تكلفة خدماتها عن نظيراتها من فنادق القطاعين العام والخاص ، مما يهدم فرص التنافس المشروع بينها ، يؤيد ذلك أن وزير البترول والثروة المعدنية قرر في استجواب من أحد أعضاء مجلس الشعب بتاريخ ١٩٩١/٢/٢٣ ، بأن المشروعات التي ستحاسبها الهيئة المصرية العامة للبترول عن توريد البترول إليها بالسعر العالمي ، وهي تلك التي تقوم بإنتاج سلعة و لا تلتزم - في مجال تقديم خدماتها- بتسعيرة جبرية. و لا كذلك الفنادق الاستثمارية و من بينها الفندق محل التداعي .

و حيث ان الهيئة العامة للبترول قدمت مذكرة بدفاعها أبانت فيها عما يأتي :

١- أن المادتين ٨ و ٤٠ من الدستور اللتين تكفلان مساواة المواطنين أمام القانون و تكافؤ الفرص فيما بينهم ، تلزمان السلطات التشريعية والتنفيذية بأن تعاملان المتماثلين معاملة واحدة ، و أن تمايزا بين المختلفين . و هذان الشقان لبدأ المساواة من عناصر العدل و يعليهما حكم العقل . و مقتضاها أن المعاملة الواجبة في إطار تطبيق هذا المبدأ ، هي تلك التي تغدر التماثل أو التمايز القانوني أو الواقعي ، فتعامل أفراد كل فريق معاملة واحدة أو مختلفة . و هو ما يعني أن فكرة المراكز القانونية المتماثلة ، لا تكفي وحدها لاستنهاض المساواة أمام القانون ، و لا تحيط بتطبيقاتها جميعا ، إذ كثيرا ما يعتمد المشرع عند اختياره للمعاملة التي يختص بها فريقا

من الناس دون فريق ، بالعناصر الواقعية التي يفترقان بسببها ، و من ذلك تلك العاملة التي يقررها المشرع للعاملين في بعض المناطق النائية ، أو التي يخص بها الموقوفين مراعاة لظروفهم و قدراتهم .

٢- القول بأن القرار المطعون فيه- و قد تضمن محاسبة الفنادق الاستثمارية عن مسحوباتها من المواد البترولية عن طريق تحريك السعر المحلي بزيادة تدريجية سنوية حتى الوصول إلى السعر العالمي الذي يزيد كثيرا عن السعر المحلي - قد الحق بهذه الفنادق خسائر كبيرة تبعا لزيادة أعبائها مع بقاء أسعار خدماتها مماثلة لتلك التي تقابلها في فنادق القطاع الخاص و فنادق قطاع الأعمال العام ، مردود : بأن خضوع فنادق المدعية لقانون الاستثمار يجعلها في مركز قانوني مغاير لسواها من الفنادق . كذلك فإن وحدة النشاط لا تنشئ بالضرورة تماثلا في المركز القانوني . و لا مراء في أن المشرع قد منح الشركات التي يتناولها قانون استثمار المال العربي و الأجنبي و المناطق الحرة - و من بينها الشركة المدعية- كثيرا من المزايا و التسهيلات و الإعفاءات ، جعلتها في مركز واقعي و مالي شديد التميز ، و قد قدر القرار المطعون فيه ، أن هذه المعاملة التفضيلية ينبغي أن توازن بعناصر تقلل من حدتها ، تتمثل في محاسبتها عن مسحوباتها من المواد البترولية وفقا للسعر العالمي .

٣- أن السعر العالمي ، هو ما تتعامل به الهيئة المصرية العامة للبترول عند استيرادها البترول من الخارج لتوفير المواد البترولية التي تحتاجها السوق المحلية . كذلك فإن فروق الأسعار التي تتحملها الخزنة العامة ، بسبب التعامل في المواد البترولية بأقل من تكلفتها الفعلية ، مؤداه أن السعر العالمي هو الأصل .

٤- أن المشرع يملك الرجوع عن المزايا التفضيلية التي منحها لبعض الأفراد أو الشركات سواء بإنهاء العمل ببعضها أو من خلال موازنتها أو مقابلتها ببعض الأعباء التي لم تكن قائمة من قبل . و لا يعدو ذلك أن يكون ممارسة من المشرع للحق في التقسيم وفقا لأسس موضوعية ، مراعاة لأوضاع قانونية و فعلية بين فئتين من الفنادق .

٥- أن نص المادة (٤) من الدستور من النصوص التوجيهية التي يعتمر ضبطها . و تزداد يوما بعد يوم الفجوة بين آفاق هذا النص و الأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية التي عدل المجتمع عنها ،

و سار الشرع في غير طريقها ، و استقر الواقع عند كثير من نقاضها . و تناقض الزايات التي منحها الشرع للاستثمار بعد انحيازه للحرية الاقتصادية ، حكم المادة الرابعة من الدستور فإذا ما وازنها الشرع ببعض الأعباء ، كان كافلاً بذلك عدالة توزيعها .

و حيث إن المشرع أصدر القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية ، متضمناً تعريفاً بها ، و منظماً لأوضاع ممارستها لنشاطها ، فناط بوزير السياحة دون غيره - و على ما تقتضى به المادتان (١١ و ١٢) من هذا القانون - تقسيم هذه المنشآت إلى درجات ، ثم تصنيفها ليكون لكل منها الدرجة التي تناسبها وفقاً للقواعد التي يصدر بها قرار من هذا الوزير ، محدداً كذلك أسعار خدماتها بما في ذلك أسعار الدخول إليها و النزول فيها ، و كذلك مأكولاتها و مشروباتها و وجباتها . و تلا ذلك صدور نظام استثمار المال العربي و الأجنبي بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ متوخياً - و على ما جاء بالذكر الإيضاحية لهذا القانون - إيجاد مناخ ملائم لتسهيل انتقال رؤوس الأموال العربية مع تقديم حوافز مناسبة للاستثمار - عربياً كان أم أجنبياً - و ذلك في إطار من الضمانات الكافية ضد المخاطر غير التجارية ، و على طريق تخطي العوائق الإدارية و الإجرائية التي تؤثر على نمو حجم الاستثمار ، و على تقدير أن استثمار رؤوس الأموال العربية و الأجنبية في مصر - و على ما نص عليه المادة الثانية من هذا القانون - يعتبر في المجالات التي حددتها - و من بينها التصنيع و التعدين و النقل و السياحة - لازماً لتحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية في إطار السياسة العامة للدولة و خططها القومية .

و لئن كان المشرع قد أقر بعدئذ قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ملغياً بمقتضاه القانون السابق عليه . إلا أن استثمار الأموال العربية و الأجنبية ظل لازماً لتحقيق خطة التنمية - سواء في مجال أولوياتها أو على ضوء أهدافها - و على الأخص كلما كان هذا الاستثمار مطلباً في المجالات التي حددها هذا القانون ، و يندرج تحتها ما يكون مرتبطاً منها بالتقدم الصناعي ، أو التطور السياحي أو باستصلاح و استزراع الأراضي و الإسكان و التعمير . بل إن هذا القانون ، تضمن حكمتين متكاملتين ، هما المنصوص عليهما في المادتين (٦ و ٩) التي يكفل أولاهما للمشروعات الخاضعة لأحكام هذا القانون - و أياً كانت جنسية مالكيها أو محال إقامتهم - تمتعها بالضمانات و المزايا و الإعفاءات التي حددها هذا القانون ، مع جواز تقرير غيرها -

إضافة إليها- بقرار من مجلس الوزراء في الحدود التي يقتضيها الصالح العام . و تحظر ثانيهما فرض أية أعباء أو التزامات مالية أو غيرها على هذه المشروعات تخل بمبدأ المساواة بينها وبين مشروعات القطاع الخاص التي تعمل في النشاط ذاته ، و التي تنشأ خارج نطاق هذا القانون ، و على أن يتم تحقيق هذه المساواة بصورة تدريجية على النحو الذي تنظمه اللائحة التنفيذية .

و تفصل المادة (٩) من اللائحة التنفيذية المشار إليها ، هذه القاعدة بقولها " لا يجوز عند تحديد الأسعار الجديدة أو تعديل الأسعار القائمة للخامات و المواد الأولية الإخلال بالمساواة بينها وبين مشروعات القطاع الخاص التي تنشأ خارج نطاق هذا القانون و تبأشر ذات النشاط . كما لا يجوز فرض أية أعباء أو التزامات مالية إضافية أو غيرها على المشروعات بالزيادة عن المقرر منها لمشروعات القطاع الخاص المشار إليها " .

و تتم تدريجيا المساواة في الأسعار و الأعباء ، و الالتزامات المالية المبينة في الفترتين السابقتين بين المشروعات و مشروعات القطاع الخاص المذكور ، و ذلك بقرارات من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الوزير و بعد موافقة مجلس الإدارة " .

و حيث إن البين من هذين القانونين ، أن المزايا التفضيلية التي كفلها المشرع لاستثمار رؤوس الأموال العربية و الأجنبية غايتها استثارة اهتمام أصحابها بأوضاع الاستثمار في مصر ، لضمان تدفقها إليها ، و دون ما قيود غير مبررة قد ينوء بها نشاطها ، فلا يكون بقاء هذه الأموال في مصر مجدياً ، بل يعاد تصديرها منها .

و حيث أن إرساء الدستور بنص المادة (٤٠) منه لبدأ المساواة أمام القانون ، ضمانة جوهرية لتحقيق العدل و الحرية و السلام الاجتماعي ، لا يقتصر نطاق تطبيقها على الحقوق و الحريات التي كفلها الدستور ، و إنما تتعلق كذلك بما يكون منها قد تقرر بقانون في حدود السلطة التقديرية التي يملكها المشرع . فلا يجوز بمعدن تقييدها بما يعطلها أو ينال من ممارستها ، بل يتعين أن تنظمها أسس موحدة لا تمييز فيها بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بها . و كلما كفل المشرع لمشروعات بذواتها مزايا تفضيلية قدر ضرورتها لتحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية من خلال رؤوس الأموال الواقعة إلى مصر ، و كان أصحابها قد قدروا عائد استثمار هذه الأموال فيها على ضوء هذه المزايا ، فإنها تغدو حقوقاً لا يجوز تهوينها و لا موازنتها بأعباء تحد منها .

و حيث إن مبدأ المساواة أمام القانون يفترض عملا يخل بالحماية القانونية المتكافئة إذا كان منسوباً إلى الدولة **State action** سواء من خلال سلطاتها التشريعية أم عن طريق سلطاتها التنفيذية بما مؤداه أن أياً من هاتين السلطتين لا يجوز أن تفرض تمييزاً في المعاملة ما لم يكن مبرراً بفروق منطقية يمكن ربطها عقلاً بالأغراض التي يتوخاها العمل التشريعي الصادر عنهما . وليس بصحيح القول بأن كل تقسيم تشريعي يعتبر تصنيفاً منافياً لمبدأ المساواة ، بل يتعين دوماً أن ينظر إلى النصوص القانونية باعتبارها وسائل حددها المشرع لتحقيق أغراض يبتغيها فلا يستقيم إعمال مبدأ المساواة أمام القانون إلا على ضوء مشروعيتها ، و اتصال هذه الوسائل منطقياً بها و لا يتصور بالتالي أن يكون تقييم التقسيم التشريعي منفصلاً عن الأغراض التي يبتغيها ، بل يرتبط بجواز هذا التقسيم بالقيود التي يفرضها الدستور على هذه الأغراض ، و بوجود حد أدنى من التوافق بينها و بين طرائق تحقيقها .

A minimal fit or congruence between the classifying means and the legislative ends .

و يستحيل بالتالي أن يكون التقدير الموضوعي لمعقولية التقسيم التشريعي . منفصلاً كلية عن الأغراض النهائية للقانون المطعون فيه . و حيث إن تكافؤ المتماثلين في الحماية القانونية ، مؤداه أنها ينبغي أن تشمل جميعاً فلا يقتصر مداها عن بعضهم **under-inclusive** و لا يمتد لغير فئاتهم **over-inclusive** ، و لا يجوز بالتالي أن تكون هذه الحماية تمييزاً مجاوزاً نطاقها الطبيعي ، و لا أن يقلص المشرع من دائرتها بحجبها عن نفر ممن يستحقونها .

و حيث إن المشرع قد يقصد بالنصوص القانونية التي يصوغها ، إجراء تمييز منافي للدستور **Purposeful hostile discrimination** و قد تخلص الآثار التي يحدثها التمييز – و من حيث مداها – **purpose-impact distinction** بأغراض قصد الدستور إلى إرسائها و يعتبر التمييز غير ممتثل في هاتين الحالتين كليتهما . بل ربما كان التمييز أكثر خطراً في الصورة الثانية التي يبدو فيها القانون المطعون عليه محايداً في مظهره ، مخالفاً للدستور في أثره .

و حيث إن المراكز القانونية التي يتعلق بها مبدأ المساواة أمام القانون وفقاً لنص المادة ٤٠ من الدستور ، هي التي تتحد في العناصر التي تكون كلا منها - لا باعتبارها عناصر واقعية لم يدخلها المشرع في اعتباره- بل بوصفها عناصر اعتد بها مرتباً عليها أثراً قانونياً محدداً، فلا يقوم هذا المركز القانوني إلا بتضامهما ، بعد أن غدا وجوده مرتبطاً بها ، فلا ينشأ أصلاً إلا بشبوتها ولا يتصور بعد تحققها وتولد المركز القانوني عنها ، أن تكون قيداً عليه ، ولا أن ينتقص المشرع من المزايا التي ربطها بوجوده ، إذ هي كامنة فيه ، فلا يجوز نقضها .

و حيث إن القول بأن المزايا التي كفلها المشرع للمشروعات الخاضعة لنظام رأس المال العربي والأجنبي ، تعطيتها مركزاً واقعياً شديداً التميز يسوغ الرجوع عنها ، من خلال موازنتها بأعباء جديدة يفرضها عليها ؛ **وهو أولاً** : بأن تقرير هذه المزايا يتصل بضمان تدفق رؤوس الأموال العربية والأجنبية إلى مصر لتمويل قاعدة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية . وعلى ضوء تنوع هذه المزايا وأبعادها ؛ تُحدد رؤوس الأموال العربية والأجنبية موقفها من الاستثمار فيها ، فإذا أتت إليها بعد اعتمادها على تلك المزايا ، فتن تقلصها من خلال فرض أعباء جديدة تحد من نطاقها . لا يكون جانزاً ، وعلى الأخص كلما كان من شأن الأعباء التي فرضها المشرع على المشروعات الاستثمارية ، إرهاباً نشاطها ، فلا يكون تنافسها متكافئاً مع غيرها ممن يباشرون معها - و إلى جانبها- ذات مجال عملها . **وهو ثانياً** : بأن المنشآت الفندقية جميعها لا تملك أسعار خدماتها وفقاً لتكلفتها الفعلية ، ولا على ضوء نطاق لطلب عليها ، بل يختص وزير السياحة دون غيره بتقدير هذه الأسعار لتلك المنشآت جميعها وفق حقيقة مستوياتها ، حتى وإن طلب مستغلوها إعادة النظر في درجة المنشأة أو أسعار خدماتها ، ذلك أن تعديلها مما يدخل في اختصاص هذا الوزير دون غيره ، وكلما كان هذا التعديل ضرورياً قائماً على أسباب جدية . **وهو ثالثاً** : بأن معدل عائد الاستثمار في بلد معين ، يرتبط بالتدابير التي تتخذها وتؤثر في مداه في شأن هذا الاستثمار وتؤثر في مجراه . فكلما كان من شأنها اعتصار هذا العائد ، أو فرض أوضاع جديدة لا يكون معها مجزياً ، كان ذلك منهياً لفرص الاستثمار ، أو مشككاً في جدواه . **وهو رابعاً** : بأن مدى النص المظنون فيه ، التمييز في الأعباء بين الشركات التي يحكمها قانون الاستثمار ، وتلك التي تخرج عن مجال تطبيق هذا

القانون، وذلك في مجال القواعد التي فرضها لمحاسبة كل منها عن مسحوباتها من المواد البترولية . فعلى نقيض أولاه التي تُحمل بالسعر العالمي عن البترول المورد إليها ، فإن ثانيتهما لا تتقيد بتغير السعر المحلي عن هذه المواد ذاتها . ويعتبر هذا التمييز -بمحتواه- مقصوداً، ومخالفاً كذلك للدستور في أثره **De jure-de facto distinction** ومردوداً **خامساً**؛ بأن المزايا التفضيلية التي كفلها الشرع لاستثمار الأموال العربية والأجنبية ، هي علة وجودها في مصر وهي التي حركتها من موقعها في بلدانها ، فلا يجوز نقضها أو تقييدها بعد أن تعلق الاستثمار بها . وهو **مردود سادساً**؛ بأن القول بأن المزايا التفضيلية التي ربطها الشرع باستثمار رؤوس الأموال العربية والأجنبية ينبغي مقابلتها ببعض الأعباء التي توازنها ، مؤداه أن المزايا التي قدر الشرع ضرورتها لتدقيق هذه الأموال لمصر ، جاوزت حدودها المنطقية ، وهو ما لا دليل عليه ، بعد أن كفلتها قوانين الاستثمار على تعاقبها دون انتقاص منها ، وبما لا يجاوز نطاق السلطة التقديرية للمشرع .

وحيث إن الحماية التي كفلها الدستور لحق الملكية الخاصة- وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة- تمتد إلى كل حق ذي قيمة مالية ، سواء أكان هذا الحق شخصياً أم عينياً أم كان من حقوق الملكية الفكرية الفنية أو الأدبية أو الصناعية ؛ وهو ما يعنى اتساعها للأموال بوجه عام ؛ وكان النص الطعون فيه - بالأعباء التي فرضها- قد انتقص من عائد استثمار الأموال العربية والأجنبية عن طريق الأسعار الأعلى التي ألزمها بأدائها عن مسحوباتها من المواد البترولية ، فإن هذا القرار يكون كذلك متضمناً عدواناً على الملكية مخالفاً بالتالي لنص المادتين ٣٢ و ٣٤ من الدستور .

وحيث أنه متى كان ذلك ، فإن نص المادة الأولى من القرار الطعون فيه ، يكون مخالفاً للمواد ٣٢ ، ٣٤ ، و ٤٠ من الدستور ، وتسقط تبعاً لإبطالها ، الأحكام الأخرى التي تضمنها هذا القرار ، والتي ترتبط بنفس مادته الأولى ارتباطاً لا يقبل التجزئة .

فلهذه الأسباب :

حكمت المحكمة : أولاً ؛ بعدم دستورية المادة الأولى من قرار نائب رئيس مجلس الوزراء للإستثمار ووزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ وذلك في مجال تطبيقها بالنسبة إلى شركات الاستثمار التي تباشر نشاطاً فندقياً . ثانياً ؛ بسقوط باقي نصوص هذا القرار في هذا النطاق .

الفصل الثاني : أحكام محكمة النقض

١- الطعن رقم (١١٦١) لسنة ٥٦ ق

جلسة ١٨ يناير سنة ١٩٩٣

المبدأ القانوني :

أن المشروع اعتبر الغداق على إطلاقتها منشآت دون أن يستلزم صدور قرار من وزير السياحة بتحديددها أما المنشآت التي اشترط المشروع باعتبارها فندقية صدور قرار من وزير السياحة بتحديددها فهي الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة وقد أعفى المشروع الغداق من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب الإضافية وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بأحكام هذا القانون .

الوقائع

في يوم ١٩٨٦/٤/١٠ طعن بطريق النقض في حكم محكمة استئناف قنا الصادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١٠ في الاستئناف رقم ١٠١ سنة ٥٤ق - وذلك بصحيفة طلب فيها الطاعن الحكم بقبول الطعن شكلاً وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه . وفي نفس اليوم أودع الطاعن مذكرة شارحة وحافطة بمستنداته . وفي ١٩٨٦/٦/٧ أعلنت المطعون عليها بصحيفة الطعن . ثم أودعت النيابة مذكراتها وطلبت فيها قبول الطعن شكلاً وفي الموضوع برفضه . وبجلسة ١٩٩٢/١١/٢٣ عرض الطعن على المحكمة في غرفة مشورة فرأت أنه جدير بالنظر فحددت لسنظره جلسة مرافعة . وبجلسة ١٩٩٢/١٢/١٤ سمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم كل من محامي الطاعن والنيابة العامة على ما جاء بمذكرته والمحكمة أرجأت إصدار الحكم إلى جلسة اليوم .

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق و سماع التقرير الذى تلاه السيد المستشار المقرر/ نائب رئيس المحكمة و المرافعة و بعد الداولة . حيث أن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية . و حيث أن الوقائع على ما يبين من الحكم المطعون فيه و سائر أوراق الطعن – تتحصل في أن مأمورية ضرائب نجع حمادى قدرت ربح الطاعنة عن نشاطها محل المحاسبة عن السنوات ١٩٧٤ حتى ١٩٧٨ و أخطرتها بالتقدير فاعترضت عليه ، و أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن التى أصدرت قرارها بتحديد صافى ربح الطاعنة بمبلغ جنبة عن الفترة من ١٩٧٧/٥/١٢ حتى ١٩٧٧/١٢/٣١ و بمبلغ جنبة عن كل من سنتي ١٩٧٨ ، ١٩٧٩ . طعنت المطعون ضدها في هذا القرار بالدعوى رقم ١٢٤ لسنة ١٩٨٢ ضرائب نجع حمادى . نددت المحكمة خبيراً في الدعوى و بعد أن قدم تقريره حكمت بتاريخ ١٩٨٥/٢/٢٤ بإلغاء قرار لجنة الطعن ، إستأنفت الطاعنة هذا الحكم بالاستئناف رقم ١٠١ لسنة ٥٤ ق قنا و بتاريخ ١٩٨٦/٢/١٠ حكمت المحكمة بتأييد الحكم المستأنف . طعنت الطاعنة في هذا الحكم بطريق النقض و قدمت النيابة العامة مذكرة أهدت فيها رأى برفض الطعن ، و عرض الطعن على المحكمة في غرفة المشورة فحددت جلسة لنظره و فيها التزمت النيابة رأياها .

و حيث أن الطعن أقيم على سبب واحد تنمى به الطاعنة على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون و الخطأ في تطبيقه و تأويله و القصور في التسييب و في بيان ذلك تقول أن الحكم أقام قضاءه على أن وزارة السياحة رخصت للمطعون ضدها في إدارة الفندق موضوع الدعوى و أن كل فندق ترخص وزارة السياحة بإدارته و إستغلاله هو منشأة فندقية في تطبيق القانون ١ لسنة ١٩٧٣ و ترتب على ذلك تسعته بالإعفاء المقرر بالمادة الخامسة من القانون سالف الذكر في حين انه بمقتضى المادة الأولى من القانون المشار إليه يلزم صدور قرار من وزير السياحة لتحديد المنشآت الفندقية في تطبيق أحكام القانون ١ لسنة ١٩٧٣ و لا يغنى عنه الترخيص الصادر من وزارة السياحة بالإدارة و الاستغلال .

و حيث أن هذا النعمي غير سديد ذلك أن النص في المادة الأولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية على أن "تسرى أحكام هذا القانون على المنشآت الفندقية والسياحية وتعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق والبشيوونات والقري السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية ، وما إليها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ، وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة التي يصدر بتحديددها قرار من وزير السياحة ...". وفي المادة الخامسة من القانون سالف الذكر على أن "مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربي والمناطق الحرة ، والإعفاءات المقررة به وبأية إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر ، تعمى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية على أى منها ، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون . وفي جميع الأحوال لا يجوز للمجالس المحلية فرض أية ضرائب أو رسوم على المنشآت الفندقية أو السياحية إلا بعد موافقة وزير السياحة". يمدل على أن المشرع اعتبر الفنادق على إطلاقها منشآت فندقية دون أن يستلزم صدور قرار وزير السياحة بتحديددها ، اما المنشآت التي اشترط المشرع لإعتبارها فندقية صدور قرار من وزير السياحة بتحديددها فهي الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة ، وقد أعفى المشرع المنشآت المذكورة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون بهدف تنمية السياحة وذلك بتشجيع التوسع في حركة إقامة المنشآت الفندقية والسياحية ومساعدتها في مستهل بدئها لنشاطها .

و إذ إلتزم الحكم المعلنون فيه هذا النظر فإنه يكون قد طبق صحيح القانون ويكون النعمي عليه بما سلف على غير أساس . و لما تقدم يتعين رفض الطعن .

١١١

رفضت المحكمة الطعن وألزمت المصلحة الطاعنة بالمصروفات .

٢- الطعن رقم (٣٧٣٣) لسنة ٦٤ ق

جلسة ١٢ يونيو سنة ٢٠٠١

المبدأ القانوني :

الفنادق على إطلاقها تعتبر منشآت فندقية ، الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة ، اعتبارها من المنشآت الفندقية ، شرطه ، صدور قرار من وزير السياحة بذلك ، إعفاء الفنادق باعتبارها منشآت فندقية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، علة ذلك ، المادتان ٥٠١ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، في شأن المنشآت الفندقية والسياحية ، إطراح الحكم المطعون فيه دفاع الطاعنة بمقولة أن المنشأة " فندق شعبي " لا يتمتع بالإعفاء ، قصور وفساد في الاستدلال .

(الطعن رقم ٧٣٦ لسنة ٦٥ ق - جلسة ٢٠٠١/١٢/٢٤)

الوقائع

في يوم ١٩٩٤/٤/١٤ طعن بطريق النقض في حكم محكمة استئناف بنى سويف " مأمورية المنيا " الصادر بتاريخ ١٩٩٤/٢/١٥ في الاستئناف رقم ١٤٩ لسنة ٢٩ ق - وذلك بصحيفة طلبت فيها الطاعنة الحكم بقبول الطعن شكلا وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه ، وفي نفس اليوم أودعت الطاعنة مذكرة شارحة ، وفي ١٩٩٤/٥/١٠ أعلن الطعون ضده بصحيفة الطعن ، وفي ١٩٩٤/٥/١٢ أودع الطعون ضده مذكرة بدفاعه طلب فيها رفض الطعن ، ثم أودعت النيابة العامة مذكرتها وطلبت فيها قبول الطعن شكلا وفي الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه وفي ٢٠٠١/٢/٢٧ عرض الطعن على المحكمة في غرفة المشورة قرأت أنه جدير بالنظر فحددت لنظره جلسة ٢٠٠١/٤/١٠ و بهاسمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم محامي الطعون عليه والنيابة كل على ما جاء بمذكرته - والمحكمة أرجأت إصدار الحكم إلى جلسة اليوم .

الحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذي تلاه السيد المستشار المقرر /
"نائب رئيس المحكمة" والمرافعة وبعد الدالة، حيث إن الطعن استوفى أوضاعه
الشكلية، وحيث إن الوقائع - على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر الأوراق - تتحصل
في أن مأمورية الضرائب المختصة قدرت صافي أرباح منشأة مورث الطاعنة
" فندق عمر الخيام السياحي " عن السنوات من ٨١ إلى ١٩٨٣ . وإذ اعترض أحيل الخلاف
إلى لجنة الطعن التي قررت تخفيض هذا التقدير ، طعن مورث الطاعنة على هذا القرار بالدعوى
رقم ٦٠٤ لسنة ١٩٨٩ تجارى النيا الابتدائية ، نذبت المحكمة خبيراً في الدعوى وبعد أن قدم
تقريره حكمت بتاريخ ١٩ من يونيو سنة ١٩٩٣ بتعديل القرار المطعون فيه . استأنف ورثة
الممول هذا الحكم بالاستئناف رقم ١٤٩ / ٢٩ ق بنى سوييف " مأمورية النيا -
وبتاريخ ١٥ من نوفمبر سنة ١٩٩٤ قضت المحكمة بتأييد الحكم المستأنف . طعن، الطاعنة
في هذا الحكم بطريق النقض وأودعت النيابة العامة مذكرة أبدت فيها الرأى بنقض الحكم المطعون
فيه ، وإذ عرض الطعن على هذه المحكمة في غرفة مشورة حددت جلسة لنظره
وفيها التزمت النيابة رأيها .

وحيث أن الطعن أقيم على سببين تنمى بهما الطاعنة على الحكم المطعون فيه الخلاً في تطبيقه
القانون والقصور في التسبيب والفساد في الاستدلال وفي بيان ذلك تقول أن ورثة الممول تمسكوا أمام
محكمة الموضوع بأن المنشأة محل المحاسبة " فندق سياحي " يبرى عليه الإعفاء المقرر من
الضريبة على الأرباح التجارية والصناعة والقيم المتقولة وغيرها بموجب القانون رقم ١٩٧٣/١
إلا أن الحكم المطعون فيه اطرح هذا الدفاع على سند من أنه " فندق غير سياحي "
بالخالف للثابت بالأوراق ، وهو مما يعيبه ويستوجب نقضه .

وحيث أن النعي في أساسه شديد ذلك أن النص في المادة الاولى من القانون رقم ١٩٧٣/١
في شأن المنشآت الفندقية والسياحية على أن (تسرى أحكام هذا القانون على المنشآت الفندقية
والسياحية ، وتعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات والقرى
السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية ، وما بها من الأماكن المدة لإقامة السياح ،

وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة التي يصدر بتحديدتها قرار من وزير السياحة)
وفي المادة الخامسة من ذات القانون على أن (مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ١٩٧١/٦٥
في شأن استثمار المال العربي والمناطق الحرة ، والإعفاءات المقررة به وبأى إعفاءات ضريبية مقررة
في أى قانون آخر ، تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية
والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية على أى منها ، وذلك لمدة خمس
سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون يدل
على أن الشارع اعتبر الفنادق على إطلاقها منشآت فندقية معفاة من ضريبة الأرباح التجارية
والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية وذلك لمدة خمس سنوات من
تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون بهدف تنمية السياحة
وذلك بتشجيع التوسع في حركة إقامة المنشآت الفندقية والسياحية ومساعدتها في مستهل بدء
نشاطها ، وإن خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وأطرح دفاع الطاعنة وباقي ورثة المول بشأن
إعفاء منشآتهم الفندقية من الضريبة بمقولة إنها (فندق شعبي) لا يتمتع بالإعفاء سالف الذكر
فإنه سيكون قد شاباه القسصور في التسييب والفساد في الاستدلال جره
إلى مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه بما يوجب نقضه .

وحيث أن الموضوع صالح للفصل فيه ولما تقدم ولما كان الثابت بتقرير
الخبير المنتدب في الدعوى أن منشأة ورثة المول - المستأنفة - فندق أنشأ سنة
١٩٨١ ومن ثم فإنه يسرى عليه الإعفاء المقرر بالقانون رقم ١٩٧٣/١ عن سنوات
المحاسبة ١٩٨١ إلى ١٩٨٣ وإن خالف الحكم المستأنف هذا النظر فإنه
يتمتع بالإعفاء والقرار المطعون فيه .

لذلك

لقضت المحكمة الحكم المطعون فيه وألزمت المطعون ضدها المصروفات
و..... مقابل اتعاب المحاماة وعكمت في موضوع الاستئناف رقم ٢٩/ ١٤٩ في
بني سويف " مأمورية المنيا " بإلغاء الحكم المستأنف وإلغاء القرار
المطعون فيه وألزمت المستأنف ضدها المصروفات .

* * *

الجزء الثاني : المنشآت الطبية

موزع



مكتبة منشأة المعارف
٤٤ شارع سعد زغلول
ت/ ٤٨٧٣٣٠٣

المؤلف
أ/ محمد حامد عطا
٥١ ش مرتضى ياشا
ت/ ٥٧٦٤٨٧٨

الموسوعة العربية

مكتبة شادي
٢٦ ش عبد الخالق ثروت
ت/ ٣٩٢٨٦١٨

دار النهضة العربية
٣٢ ش عبد الخالق ثروت
ت/ ٣٩٢٩٣١



مقدمة

يتميز الطلب على الخدمات التي تقدمها المنشآت الطبية بخصائص معينة ، فهو يتأثر بالعوامل الموسمية و الجغرافية حيث يتزايد الطلب على هذه الخدمات في فترات معينة ، كانتشار الأوبئة و الأمراض و في بداية فصول الصيف و الشتاء ، كما يتزايد الطلب على هذه الخدمات في بعض المناطق الجغرافية كالمناطق شديدة الحرارة أو البرودة بينما يقل في مناطق جغرافية أخرى . كما يتأثر الطلب على تلك الخدمات بالعوامل السياسية و الظروف الاجتماعية ، حيث أن القرارات و القوانين تكون ملزمة للمنشآت الطبية مثل الالتزام بقانون التأمين الصحي أو الحملات الخاصة بالتطعيم و هذا يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها المنشآت الطبية ، كما أن الظروف الاجتماعية المحيطة بالمنشآت الطبية كأرتفاع الوعي الصحي بين الأفراد يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات الطبية ، بينما الانخفاض في الوعي الصحي بين الأفراد يقلل الطلب على هذه الخدمات . و ينقسم منهج البحث في هذا الجزء من هذا المجلد إلى خمسة أبواب رئيسية هي :-

الباب الأول : المنشآت الطبية من الناحية الإدارية - حيث يتناول دراسة تمهيدية لتعريف المنشآت الطبية كذا دراسات الجدوى الاقتصادية في مجال المنشآت الطبية لأهميتها في هذا المجال كما يتناول الأسس العلمية لإدارة هذه المنشآت .

الباب الثاني : يتناول المنشآت الطبية من الناحية المحاسبية حيث ينقسم إلى ثلاث فصول خصص الأول منها للمجال المحاسبي المالي من حيث مفهومه و عرض للدليل المحاسبي ثم تضمن الفصل الثاني التنظيم المحاسبي التكاليفي و أهميته للمنشآت الطبية ثم تلاه الفصل الثالث ليشمل الموازنات التقديرية و التحليل المالي للمنشآت الطبية .

الباب الثالث : نظرا لأهمية الناحية الضريبية للقطاع الطبي ، فقد خصص هذا الباب للجانب الضريبي من حيث المعاملة الضريبية لهذا النوع من المنشآت و المشاكل التي تعترض القطاع الطبي في هذا الشأن .

الباب الرابع : يتناول هذا الباب القوانين و القرارات و كذا التعليمات التنفيذية و التفسيرية و الكتب الدورية التي أصدرتها مصلحة الضرائب في هذا الشأن ، كما تضمن أهم قرارات لجان الطعن الضريبي التي تخص القطاع الطبي .

الباب الخامس : نظرا لأهمية أحكام القضاء ، فقد خصص هذا الباب لأهم ما صدر من أحكام قضائية في مجال القطاع الطبي .

البياب الأول : المنشآت الطبية من الناحية الإدارية

مقدمة

لقد صاحب تطور حجم المنشآت الطبية و زيادة عددها و تنوع التخصصات بها زيادة في المشكلات الإدارية ، الأمر الذى أدى إلى الاعتقاد بأن الطبيب غير المؤهل للإدارة لا يستطيع التغلب على حل المشكلات الإدارية التى تواجهه ، خاصة بعد أن تطورت الإدارة العلمية و أساليبها بسرعة لا تقل عن سرعة التطور في علوم الطب .

إن فن إدارة المنشآت الطبية و الأساليب الخاصة بها تختلف إختلافا جذريا عن النشاط الطبى الممارس ، خصوصا أن النشاط الطبى هو أسلوب فنى له إطار علمي يتقيد به الطبيب ، و ليس شرطا في أن نجاح الطبيب كطبيب يعتمد ضمانا لنجاحه كمدير للمستشفى ، لأن المهارات تختلف من مهارة لأخرى .

و لقد كان من نتيجة ذلك أن أصبح الطبيب المدير للمنشآت الطبية عرضة للنقد في أساليب إدارته ، و خاصة بعد أن ظهرت عدة مؤلفات في إدارة المنشآت الطبية و كان معظم المؤلفين من غير فئة الأطباء ، و قد تناول أحد هذه المؤلفات هذا الموضوع بأسهاب موضحا أن الأطباء عندما يديرون المنشآت الطبية يركزون إهتمامهم على الجانب الفنى دون الاقتصادي ، و أنهم عندما يواجهون بالحقائق يصرون على عدم التدخل في مجال عملهم ، مما يؤدي إلى تزايد حجم الأنفاق بصورة مستمرة و يرجع ذلك إلى عدم كفاءة الأطباء في إدارة المنشآت الطبية نتيجة عدم تأهيل الأطباء للقيام بإدارة هذه المنشآت ، فلكليات الطب في أرقى دول العالم لا تؤهله لإدارة المنشآت الطبية ، و قد أوضح الأطباء أنهم لم يحصلوا

على أى نمط من أنواع التعليم التى تؤهلهم لاحتتراف مهنة الإدارة ، حيث يكون التركيز دائما على علوم الطب وليس الإدارة .

خلاصة الأمر أن المنشآت الطبية بوضعها الحالي تحتاج إلى مدير على درجة كبيرة من التأهيل الإداري لكى يستطيع أن يديرها بأقصى كفاءة ممكنة ويسعى في تجنب هذه المنشآت من فقدان وضياع الموارد والإمكانات المتاحة لها ، لذا يجب أن تتوافر في جامعاتنا دراسات متخصصة في إدارة المنشآت الطبية تتاح فيها الفرص للطبيب وغيره من أن يكون مديرا ناجحا بكل المقاييس لهذه المنشآت الهامة ، كما يجب أن يشترط في الوقت نفسه ، التفرغ كلية لمهنة الإدارة بهذه المنشآت مع توافر المواهب اللازمة للقيام بأعبائها .

ولقد بدأت هذا الباب بهذه المقدمة ثم تناولنا تعريف المنشآت الطبية ، و نظرنا لأهمية الإدارة العلمية لهذه المنشآت فقد تعرضت لمناقشة و تحليل أساسيات الإدارة في المنشآت الطبية وكذا الأسس العلمية للإدارة في هذا النشاط .

ولما كانت دراسة الجدوى الاقتصادية للمنشأة الطبية ذات أهمية كبيرة لاسيما بالنسبة للمنشآت الكبيرة الحجم ، لذا كان من البديهي الاهتمام بإجراء دراسات للجدوى الاقتصادية قبل البدء في المشروع لإنشاء المنشأة الطبية وهذا ما تضمنه هذا الجزء من الدراسة و التحليل في مجال دراسات الجدوى الاقتصادية .

الفصل الأول : أنواع المنشآت الطبية

المبحث الأول : تعريف المنشأة الطبية

يمكن تعريف المنشأة الطبية بأنها عبارة عن مجموعة من التخصصات و المهارات و المهن الطبية و غير الطبية و مجموعة من الخدمات و الأدوية و المواد تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين و المرتقبين و إشباع حاجاتهم و من ثم إستمرار المنشأة في النمو .

* و جدير بالذكر أن هناك عوامل هامة تؤثر في المنشأة الطبية أهمها :-

- ١- حجم الخدمة و نوعها سواء أكانت وقائية أو علاجية .
- ٢- المساحة المتاحة للمنشأة و الموقع و مدى توافر مساحات للتوسع .
- ٣- حجم الطلب على الخدمات و التوزيع الديموجرافي لسكان المنطقة التي تقع في دائرتها المنشأة الطبية و ظروف البيئة المحيطة .
- ٤- حجم و تصنيف القوى العاملة و مستوى المهارة الصحية و مدى توافر الكفاءات في سوق العمل الطبي و حجم ميزانية المنشأة الطبية و مصادر التمويل و مدى توافر الأموال و سرعة الحصول عليها ، كما أن درجة التخصص في الوظائف الصحية يؤثر في حجم المنشأة الطبية ، فإذا كان العمل الطبي عام ، قل حجم العمالة في المنشأة الطبية ، أما إذا زادت درجة التخصص الوظيفي الطبي زاد تبعاً لذلك عدد المتخصصين و حجم المنشأة .
- ٥- حجم التشريعات و اللوائح و الإجراءات التي تحكم تقديم الخدمات الطبية يؤثر على حجم و درجة التركيب التنظيمي في المنشأة الطبية .

* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية - د/ فريد النجار

المبحث الثاني : تصنيف المنشأة الطبية

* بتاريخ ٢٠ يونيو سنة ١٩٨١ صدر القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية و نص في المادة الأخيرة منه على أن ينشر هذا القانون بالجريدة الرسمية و يعمل بعد ثلاثة أشهر من تاريخ نشره ، أي أنه عمل به اعتباراً من ١٩٨١/٩/٢٦ .

و قد حددت المادة الأولى منه المقصود بالمنشأة الطبية ، فنص على أن يعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تعريضهم أو إقامة الناقهين و على ذلك تشتمل على ما يأتي :-
(أ) العيادة الخاصة :

و هي كل منشأة يملكها أو يستأجرها و يديرها طبيب كل حسب مهنته الرخص له في مزاومتها و معدة لاستقبال المرضى و رعايتهم طبياً و يجوز أن يكون بها أسرة على ألا يتجاوز عددها ثلاثة أسرة . و يجوز أن يساعده طبيب أو أكثر مرخص له في مزاولة المهنة من ذات التخصص .

(ب) العيادة المشتركة :

و هي كل منشأة يملكها أو يستأجرها طبيب أو أكثر مرخص له في مزاولة المهنة و معدة لاستقبال المرضى و رعايتهم طبياً و يجوز أن يكون بها أسرة لا يتجاوز عددها خمسة أسرة و يعمل بالعيادة المشتركة أكثر من طبيب من تخصصات مختلفة تجمعهم إدارة مشتركة يكون أحدهم هو المدير الفني المسؤول عن العيادة . و يجوز الترخيص في إنشاء عيادة مشتركة لجمعية خيرية مسجلة في وزارة الشؤون الاجتماعية أو لهيئة عامة يكون من بين أغراضها إنشاء و إدارة هذه العيادة المشتركة أو شركة لعلاج العاملين بها على أن يديرها طبيب مرخص له بمزاولة المهنة .

(ج) المستشفى الخاص :

و هي كل منشأة أعدت لاستقبال المرضى و الكشف عليهم و علاجهم و يوجد بها أكثر من خمسة أسرة على أن يكون ذلك تحت إشراف و إدارة طبيب مرخص له بمزاولة المهنة .

(د) مار النقاية :

و هي كل منشأة أعدت لإقامة المرضى و رعايتهم طبياً أثناء فترة النقاهة من الأمراض على أن يكون تحت إشراف و إدارة طبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، كما يعتبر صاحب المنشأة هو من صدر بأسمه ترخيص مزاولة نشاط المنشأة .

* نشر بالجريدة الرسمية العدد (٢٦) تابع في ٢٥ يونيو سنة ١٩٨١

الفصل الثاني : أساسيات إدارة المنشآت الطبية

المبحث الأول : أنواع المستشفيات

هنالك عدة تقسيمات للمستشفيات نوضحها فيما يلي :-

(أ) التقسيم حسب التخصص :

يمكن تقسيم المستشفيات من ناحية التخصص إلى نوعين أساسيين هما :

- ١- **المستشفى المتخصص** ، و هو الذى يكون متخصصا في علاج جزء من أجزاء جسم الإنسان ، كالمين والأنف والمظام ... الخ .
- ٢- **المستشفى ذو التخصصات المتعددة** ، و هو الذى يهدف في مجموعة إلى تقديم العلاج للجميع رجالا أم نساء أم أطفال .

(ب) التقسيم حسب المنطقة :

يمكن تقسيم المستشفيات العامة (الحكومية) حسب المنطقة التى توجد فيها إلى ثلاثة أنواع هى :

- ١- **المستشفى العام** و هو المستشفى الذى يخدم منطقة و توجد به كافة التخصصات العامة و عادة ما يختار له مكان إستراتيجى ليتمكن من خلاله تقديم الخدمة بسهولة و يسر .
- ٢- **المستشفى المركزى** و هو عبارة عن مستشفى متوسط يشتمل على العديد من الأسرة ، حيث تتوفر التخصصات العامة في مجالات الأمراض المختلفة .
- ٣- **المستشفى المحلى** و هو مستشفى صغير توجد به عدد قليل من الأسرة تتراوح بين مائة و مائتى سرير حيث يتوافر به حسب الحاجة التخصصات العامة في الأمراض .

(ج) التقسيم حسب الملكية :

يمكن تقسم المستشفيات من حيث الملكية إلى :-

- ١- **المستشفى الحكومي** : و هو الذى يدار و تملكه الدولة ، لذلك يسمى أحيانا بالمستشفى المملوكة ملكية عامة ، و قد تكون ميزانية هذه المستشفيات ملحقة بميزانية الدولة مثل ميزانية المستشفيات التعليمية . و على الرغم من ذلك تحاول هذه المستشفيات تغطية بعض التكاليف من رسوم تحصل من المتقنين بخدماتها ، و عموما فإن المستشفيات الحكومية تحمل طابع الخدمة العامة و تتمتع لذلك بالصفة الرسمية ، و عادة ما تضم بداخلها تخصصات متعددة لخدمة أكبر عدد ممكن من المواطنين في المنطقة المحيطة بها .

٢- **المستشفى الخاص** : و ينقسم إلى نوعين هما :-

- أ- مستشفى خاص تملكه جهة لفعل الخير و لا تهدف من ورائه إلى تحقيق الربح و هذا النوع من المستشفيات قد تملكه هيئات دينية أو بعض الشركات أو المنظمات الاجتماعية
- ب- مستشفى خاص تملكه منشأة أو فرد أو مجموعة من الأفراد بهدف تحقيق الربح ونمط إدارته كنمط إدارة أى مشروع تجارى .

المبحث الثاني : أهمية الإدارة في المستشفيات

إن ما يسمى إليه الإنسان دائما في حياته ، هو أن يحقق الرفاهية لذاته ولكي يحقق هذه الرفاهية عليه إشباع كافة حاجياته سواء أكانت مادية أو معنوية ، ولكي يتم التنسيق بين حاجات الأفراد من ناحية و جهودهم من ناحية أخرى لابد من وجود قيادة رشيدة حكيمة و من هنا يتضح أهمية الإدارة بصفة عامة في المجتمع ، فكلما كانت الإدارة حكيمة كلما قصر الطريق إلى تحقيق الهدف و بقدر ما تضعف يطول ذلك الطريق حيث تتعارض الحاجات و تتصادم الرغبات و لهذا فإن الإدارة أمر حتمى لكل أنواع الجماعات و المنظمات مهما اختلفت أشكالها و ظروفها .

و لقد تزايدت أهمية إدارة المستشفيات كعلم في الآونة الأخيرة و ذلك بعد تعدد ألوان الرعاية التي تقدم في المجتمعات المتقدمة و تزايد الطلب عليها ، بالإضافة إلى تزايد عدد فئات المجتمع التي أصبحت تتمتع بتلك الرعاية ، و من ناحية أخرى لم تعد المستشفيات في العصر الحديث مقصورة على تقديم الرعاية التشخيصية و العلاجية للمرضى فحسب ، بل أصبحت تقوم بدور إيجابى و فعال في وقاية المجتمع ، و بذلك أصبحت مركزا صحيا متكامل ، و لقد صاحب اتساع نطاق العمل الذى تقوم به المستشفيات في خدمة المجتمع ، تطور مستمر في علوم و إدارة و هندسة المستشفيات و تزايد مستمر في عدد و تنوع الفئات المطلوبة للعمل بالمستشفيات ، إلى جانب تضخم مستمر في حجم الأنفاق اللازم لإنشائها و إدارتها بوجه عام ، كما صاحب ذلك التقدم ظهور الحاجة إلى أنواع عديدة و جديدة من التخصصات في المستشفيات بهدف تقديم أقصى رعاية طبية ممكنة للمرضى .

إن إدارة المستشفيات تعتبر من الموضوعات المعقدة في العصر الحديث ، حيث يعبر تنظيم المستشفيات العامة المستحدثة بالتنظيم المركب و المعقد ، حيث يتوافر العديد من التنظيمات غير الرسمية التي قد تكون غير مناسبة لظروف وجود فئات متعددة من العاملين يختلفون فيما بينهم من حيث الدخل و التعليم و الخلفيات البيئية ، كما يشتمل على كل ما هو معروف من التنظيمات الرسمية كالتنظيم الرأسى و التنظيم الوظيفى ... الخ ، كما يحمل أنماطا أخرى من التنظيم غير معروفة في الشروعات الاقتصادية .

إن إدارة المستشفيات لم تظهر أهميتها كعلم إلا مؤخرا ، كما أنها تعتبر من الموضوعات المعقدة في العصر الحديث لوجود العديد من التنظيمات غير الرسمية بها و كذا التنظيمات الرسمية المعروفة بالإضافة إلى أنماط أخرى في التنظيم غير معروفة في الشروعات الاقتصادية .

المبحث الثالث : مبادئ الإدارة في المستشفيات

إن مبادئ الإدارة في المستشفيات لا تختلف عن مبادئ الإدارة في أى منظمة من المنظمات الأخرى سواء كانت تلك المنظمة من منظمات الخدمات أو منظمات الأعمال ، لكن الفرق في مدى تطبيق كل منهم لمبادئ الإدارة .

و تلخص مبادئ الإدارة في المستشفيات فيما يلي :

١- **مبدأ تقسيم العمل :** إن مبدأ تقسيم العمل هو إنعكاس لروح العصر الذى يعتمد على التخصص إلى 'بعد مدى لما في ذلك من فوائد عديدة أهمها السرعة والابتكار ودفع عجلة التقدم ، وعلى الرغم من ذلك ففي مجال المستشفيات لم يعترف بذلك إلا مؤخرا .

٢- **مبدأ السلطة والمسئولية :** هنالك علاقة بين السلطة والمسئولية فكل سلطة يجب أن تقابلها مسئولية متوازنة ، إلا أنه لظروف وطبيعة التنظيم الإداري بالمستشفيات ، فأنا نجد أن مبدأ توازي السلطة مع المسئولية غير واضح لظروف التنظيم المعيز للمستشفيات من حيث وجود خطين للسلطة ، فمثلا نجد أن مدير المستشفى يستطيع أن يصدر أوامره لأحد العاملين بها لأداء عمل معين ويستطيع في الوقت نفسه إصدار أمر له لأداء عمل آخر .

٣- **مبدأ تحريم السلطة :** يلاحظ أن هذا المبدأ لا ينطبق أيضا بالنسبة للمنشآت الطبية ، لأن كل طبيب له حق ممارسة الرعاية الطبية في المستشفى ويتمتع بسلطات كاملة في ممارسة عمله دون الرجوع إلى من يفوقه في الخبرة والمستوى العلمى في حالة غيابه كما هو واضح في النوبات الليلية بالإضافة إلى ذلك فإن القرارات الطبية يمكن أن تتخذ في أدنى المستويات في المنشأة الطبية .

٤- **مبدأ وحدة القيادة والتوجيه :** يقصد بوحدة القيادة أن يتلقى العامل من رئيس واحد فقط أما وحدة التوجيه فيقصد بها أن كل مجموعة من الأنشطة تسير نحو أهداف متماثلة لها

خطة واحدة ، و بالنسبة لبدأ وحدة القيادة في المستشفيات فأننا نلاحظ أنه لا ينطبق في كثير من الأحيان فمثلا نجد أن الممرضة قد تتلقى أوامر من الطبيب المعالج مخالفة للأوامر التي تتلقاها من مدير المستشفى ، و قد تكون مخالفة أيضا للأوامر التي تتلقاها من رئيسة هيئة التمريض ، و يرجع ذلك إلى وجود خطين للسلطة في المستشفيات أما بالنسبة لوحدة التوجيه فيلاحظ عدم إنطباق هذا المبدأ على إدارة العلاقات العامة في المستشفيات فيما يتعلق بالعلاقة مع المريض حتى في مستشفيات البلاد المتقدمة .

٥- **مبدأ مكافأة العاملين و المساواة :** يقصد بمبدأ مكافأة العاملين ضمان تحقيق العدالة فيما يحصلون عليه من دخل يتكافأ مع المجهود الذي يبذلونه ، فمثلا نجد في الدول النامية تباين بين مجموع الدخل الذي تحصل عليه المهن الطبية و شبة الطبية في المستشفيات و المهن غير الطبية ، حيث نجد أن كثيرا من المهن غير الطبية في المستشفيات لا تقل أهمية بالنسبة لأداء رسالتها عن جهد الطبيب على الرغم من عدم وجود فرص التوازن بينهما في المستشفيات بالدول النامية . و فيما يتعلق بمبدأ المساواة فيقصد به أن يتمتع جميع العاملين بالمستشفى بمعاملة متماثلة ، إلا أن هذا المبدأ غير مطبق بالمستشفيات و الدليل على ذلك ما تتمتع به المهن الطبية من حرية في العمل دون غيرها من المهن غير لطبية و يظهر ذلك بوضوح في الدول النامية و يقل حدة بالدول المتقدمة .

٦- **مبدأ المركزية :** يقصد بمبدأ المركزية تركيز السلطة في المستويات العليا في المستشفى سواء كان هذا التركيز في يد شخص أو مجموعة من الأشخاص ، إن موضوع المركزية و اللامركزية يتوقف على هيئة الإدارة و القائمين عليها فإذا تميزت هذه الإدارة بالذكاء و الخبرة و السرعة في التفكير ، فإنه يمكن قيادة التنظيم عن طريق المركزية ، و إن كان غير ذلك فإن ما يناسبه هو إتباع اللامركزية أى التوسع في تفويض السلطة .

٧- **وضع الشخص المناسب في المكان المناسب** : الملاحظ أن كثيرا من المستشفيات لم تتجه

نحو توصيف وتحليل الوظائف وبخاصة في الدول النامية ، الأمر الذي ترتب عليه مشكلة عدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب له ، ولا شك في أن تطبيق مبدأ وضع الشخص المناسب في المكان المناسب في المستشفيات يجعل هذا الشخص قادرا على العطاء وبذل المزيد من الجهد والتضامن في العمل .

٨- **مبدأ دمج التعاون** : على إدارة المستشفى أن تشجع العاملين بها على العمل كفريق واحد

إلا أن هنالك أمور عديدة قد تقف حائلا دون تطبيق هذا المبدأ ، منها ظهور تنظيمات غير رسمية لظروف وجود العديد من التخصصات العاملة ذات الخلفيات العلمية والاجتماعية المتباينة وظروف وجود خطين للسلطة في تنظيم واحد ، كما أن هذا التنظيم يحتوي في الواقع على تنظيمين هما تنظيم الهيئة الطبية وتنظيم إدارة المستشفى .

وعلى إدارة المستشفى أن تسعى إلى تشجيع العاملين على إختلاف تخصصاتهم بالتقدم بالاقتراعات والبحوث الهادفة والبناءة وذلك بالنسبة لمختلف المهن العاملة في المستشفى ويتم مزاوله هذا النشاط عن طريق إدارة العلاقات العامة في بعض المستشفيات التي توجد بها مثل هذه الإدارة .

و خلاصة القول فإن الحاجة ماسة لوجود مبادئ متميزة لإدارة المستشفيات

لما تتميز به طبيعة العمل بتلك المنشآت عن غيرها من المنشآت الأخرى .

المبحث الرابع : نطاق وطبيعة الإدارة بالمستشفيات

مطلق الإدارة في المستشفيات :

الملاحظ أن حجم المستشفيات قد تزايد مؤخرا بشكل ملحوظ و تزامنت أجهزتها و معداتها و التى تعتبر مقياسا حقيقيا في الاعداد لهذه المستشفيات بتزايد الاختراعات و التقدم التكنولوجى بوجه عام ، كما تزايد عدد التخصصات التى يمكن أن تعمل في المستشفيات كنتيجة للتقدم السريع في العلوم الطبية و الهندسية و الإبرارية و غيرها ، و بوجه عام ظهرت الحاجة إلى تحقيق أقصى فائدة للمواطن من وجود المستشفى عن طريق :

١- الحاجة إلى السكامل بين المنشآت الطبية المتوفرة في المنطقة و في الدولة ككل و كذا ازدياد الحاجة إلى وجود نمط خاص بالإدارة العلمية .

٢- العمل على تقديم مختلف ألوان الرعاية الطبية بأقصى كفاءة ممكنة لأفراد المجتمع المحيط بالمنشآت الطبية .

٣- زيادة الاهتمام بالبحوث التى تقدم سبل الرعاية التى يحتاجها المريض باستمرار و التدريب و التعليم للفئات العاملة بالمنشآت الطبية . و يلاحظ أن تمثيل المجتمع المحيط ليس على نفس الدرجة و الأهمية في مجالس إدارة المنشآت الاقتصادية كما هو مطلوب في العصر الحديث بالنسبة للمستشفيات ، هذا بالإضافة إلى أن الهيئة الطبية في المستشفيات أصبحت تمثل مصدرا آخر للسلطة في المستشفيات بشكل يجعلها تختلف عن إدارة المنشآت الاقتصادية التى تتميز بوجود خط واحد للسلطة في حين أن للمستشفيات خطين للسلطة مما جعل البعض يصف المستشفى بأنه عبارة عن تنظيم مركب و هو أمر يزيد من حيرة مدير المستشفى و يجعله في موقف يقع في مفترق الطرق بين مجلس الإدارة و الهيئة الطبية و الإدارة التنفيذية و يزيد من الكفاءات و الصلاحيات المفروض أن يكون عليها من حيث القدرة على التنسيق و الدراسة للجانب السلوكي للفئات المتعددة العاملة بالمستشفى و كيفية التعامل معها جميعها .

أن الطلب على المستشفيات تزايد في الآونة الأخيرة مما ترتب عليه زيادة حجم ونوعية المشكلات الإدارية التي يواجهها مدير المستشفى وإختلاف طبيعة تلك المشكلات ، فالملاحظ أن مدير المستشفى في كثير من الأحوال يواجه دائما مشكلة التضحية بالكفاية الإنتاجية وكفاءة الأداء في سبيل إشباع الحاجات الاجتماعية المتزايدة وتحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض و هو الهدف الرئيسي و الذي يجب أن يضعه مدير المستشفى في الاعتبار نظرا لأهميته و مردوده الفعلي للمجتمع .

طبيعة الإدارة في المستشفيات :-

يلحظ أن المستشفيات التابعة للدولة أو لمنظمات أهلية تهدف إلى فعل الخير ، لذا فإنها تدار لتحقيق خدمة عامة صحية لكافة أفراد المجتمع ، أما المستشفيات المملوكة لفرد أو مجموعة أفراد فإنها تدار لتحقيق الربح و نمط إدارتها يشبه نمط إدارة المشروعات التجارية ، و على ذلك فإن المستشفيات الخاصة تهتم بتحقيق الربح إلى جانب العمل على تحسين مستوى الرعاية الطبية للمرضى ، أما المستشفيات العامة فإن هدف تحقيق الربح يسميه دائما هدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمرضى إلى أهداف أخرى فيها منها التعليم و التدريب و إجراء البحوث و المشاركة الإيجابية في وقاية المجتمع من الأمراض .

إن إدارة المستشفى يجب أن تسعى أولا لتحسين أوجه الرعاية التي تقدم للمرضى عن طريق وضع مستويات دنيا لتلك الرعاية في حدود الامكانيات المتاحة ثم دعوة كل العاملين بها فيهم الأطباء لمداركة تلك المستويات و لعله من الواضح أن مداركه تلك المستويات تكون دائما في الاعتبار الأول و لا يقف حيال مداركتها حاجز مهما كلف إدارة المستشفى من جهد و مال طالما أن المستويات وضعت في حدود الإمكانيات المحددة للمستشفى ، و من ناحية أخرى نجد أن المستشفيات تتميز بالتنظيم التخصصي الواسع حيث يوجد العديد من العاملين في تلك المنشآت وإختلاف تخصصاتهم و لعمل هذا النمط من التنظيم يكون مفيدا للمستشفى و دافعا لتقدمه و تحقيق أهدافه .

المبحث الخامس : الاتجاهات العامة في تنظيم المستشفيات

يلاحظ أن هنالك اتجاهات عامة في تنظيم المستشفيات في معظم دول العالم ، و تتلخص هذه

الاتجاهات في النقاط التالية :- *

١- الاتجاه لعدم الفصل بين المستشفى الخاص و المستشفى العام في معظم الدول و محاولة الاندماج

و التكامل بين هذه المنشآت الطبية كما هو الحال في فرنسا .

٢- الاتجاه نحو لامركزية الإدارة في المستشفيات كما هو الحال في السويد و كذا الاتجاه نحو

الإقليمية في توصيل الخدمات الطبية كما هو الحال في إنجلترا .

٣- تختلف عملية إدارة المستشفيات باختلاف الدول أكثر من أى إختلاف آخر، فالملاحظ أن ضعف

إشراف الحكومة على القطاع الطبي كما في أمريكا و أستراليا يؤدي إلى لامركزية المهنة ،

أما في الدول الناطقة بالألمانية ، فنجد أن النظام الطبي يوصف بظاهرتين هما : يرجع الفريق

الطبي في المستشفى لمجلس إدارة المستشفى في أغلب العمليات و الأنشطة و لكن يلعب الطبيب

دورا هاما في الوقاية الصحية حيث أن عددا كبيرا من المستفيدين يحصلون على الخدمات

الصحية و الوقائية ، و أن القيود على ذلك ترجع فقط إلى الشروط المحددة من قبل الفريق

الطبي مع تحديد سلطة المدير الإداري للمستشفى ، أما في روسيا يوجد مدير أطباء يعين من

قبل مدير الإقليم المسؤول عن الخدمات الصحية المعين من قبل وزير الصحة ، و يعتبر مدير

الأطباء مسؤولا عن تعيين القوة العاملة بالمستشفى .

٤- الاتجاه المتزايد للرقابة على المستشفيات كالرقابة على المباني و الرقابة على العمليات

الخارجية و الداخلية و هي رقابة قانونية و رقابة على شروط الأمان ففي أمريكا

* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية - د/ فريد النجار

نجد أن هنالك حد أدنى للممارسة الطبية في كل ولاية و تلعب الهيئة العامة للاعتراف بالمستوى الطبى للمستشفيات الدور الرقابى الأساسى بالنسبة لادارة المستشفيات الأمريكية ، أما في الدول النامية فنجد أن وزارة الصحة تمارس الرقابة القانونية و الإدارية و الطبية على المستشفيات .

٥- الاتجاه نحو تنويع مصادر التمويل اللازم للمستشفيات مثال التأمين الاختيارى و هيئاته و تشارك الحكومات المحلية في عملية التمويل بالإضافة إلى دعم الحكومة المركزية ، كما أن هنالك اتجاه متزايد نحو تحويل نظم المعلومات الإدارية و الطبية من نظم يدوية إلى نظم إلكترونية ، مع الاتجاه لإنشاء مراكز بحوث في كل مستشفى و تمويل بعض أقسام المستشفيات لمراكز علمية للتدريب و منح درجات علمية كما هو الحال في إنجلترا ، إضافة إلى ذلك فهناك اتجاه نحو تعيين مديري المستشفيات ممن لديهم خبرة إدارية و درجات علمية في إدارة المستشفيات ، كما بدأت الجمعيات العلمية في الإدارة و بحوث العمليات و اتخاذ القرارات بالولايات المتحدة الأمريكية تخصيص جزء من مؤتمراتها للتطبيق في مجال لخدمات الطبية .

الفصل الثالث : الأسس العلمية للإدارة بالمنشآت الطبية

لا تختلف الأساليب الإدارية بالمستشفيات عن الأساليب الإدارية في المشروعات الاقتصادية فكلاهما يخطط و ينظم ثم يراقب أعماله ، إلا أن الاختلاف بينهما يتركز في الهدف النهائي لكل منهما ، حيث تسعى منظمات الخدمات بصفة عامة و المستشفيات بصفة خاصة إلى تقديم الخدمات إلى كافة المواطنين بأقصى كفاءة ممكنة و بأيسر الطرق و في الوقت المناسب و في المكان المناسب ، بينما تسعى المشروعات الاقتصادية إلى تحقيق الربح و تنظيمه سنة تلو الأخرى ، كما يتركز الاختلاف بين المنظمات التي تقدم خدمات و المشروعات الاقتصادية في ممارسة الأساليب الإدارية في كل منهما ، فنجد أن هناك مشروعات تقوم بعمل تخطيط طويل الأجل و أخرى تقوم بعمل تخطيط متوسط الأجل و ثالثة تقوم بعمل تخطيط قصير الأجل ، بالإضافة إلى أن كل مشروع يضع الهيكل التنظيمي المناسب له وفقا لحجم و نوع العمل و غير ذلك من العوامل المختلفة ، أما من ناحية الرقابة فهناك مشروعات تولى الرقابة الداخلية اهتماما أكبر من الرقابة الخارجية و العكس .

و في هذا الفصل سوف نتناول الأسس العملية للأساليب الإدارية في المنشآت الطبية ، و ذلك كما يلي :

المبحث الأول : التخطيط : مفهومه - أغراضه - أهميته - خصائصه -

أنواعه - خطواته ... الخ.

المبحث الثاني : التنظيم : مفهومه - خصائصه - أنواعه - أركانه - خطواته .

المبحث الثالث : التوجيه و الرقابة : المفهوم - الوظائف - الأنواع - الشروط ... الخ .

المبحث الأول : التخطيط في المنشآت الطبية

يعتبر التخطيط أهم مرحلة من المراحل الإدارية في أي منظمة من المنظمات ، فالتخطيط يسبق أي عمل تنفيذي ، وعند نهايته تحدد نقطة البداية التي فيها ينطلق العمل و تنفذ الخطة ، فضلا عن أنه رسم الإطار الذي يحدد نوع العمل الذي ينبغي القيام به و الأسلوب الذي يجب إتباعه في إنجاز ذلك العمل و الوقت الذي سوف يستغرقه .

فالتخطيط يقصد به أعمال التنبؤ بالمستقبل و الأعداد لمواجهة ذلك المستقبل بكافة أحداثه ، و لما كان المستقبل يتضمن أحداثا غير معروفة ، لذا يجب أن يتخذ الحرص و كافة التدابير اللازمة لمواجهة ذلك المستقبل ، و بقدر ما يقوم التخطيط على أساس من التعمق في التفكير و الإعداد و الاتقان ، بقدر ما يؤتي الأثر المرجو منه .

و التخطيط في المستشفيات لا يختلف في أي منشأة من المنشآت من حيث الأسس و الأصول العلمية ، لكن يلاحظ أن التخطيط يختلف من منشأة لأخرى وفقا لممارستها للأساليب الإدارية ، فمدير المستشفى يشترك في تحديد الأهداف و رسم السياسات و التنبؤ بما ستكون عليه الأحوال في المستقبل و تقدير الاحتياجات من النواحي المادية و البشرية و كذا في إعداد الموازنات التخطيطية و في إقرار الإجراءات و وضع برامج زمنية تبين الأعمال المطلوب القيام بها .

مما سبق يتضح أن مهمو المستشفى هو السئول عما يتطلبه التخطيط من تدبير الإمكانيات المالية و المادية و البشرية، كما أنه يشتركهم الهيئة الطبية و الإدارة الهندسية فيما يلي :

١- عرض السياسات على مجلس الإدارة في حالة المستشفى العام و مالك المستشفى في حالة المستشفى الخاص .

٢- إعداد الموازنات التقديرية لكل نشاط من الأنشطة المختلفة بالمستشفى .

٣- الاشتراك في مراقبة تنفيذ السياسات و الإجراءات و البرامج الزمنية .

٤- متابعة أوجه الأنفاق وفقا للبنود المقررة في الموازنات التقديرية .

٥- متابعة تنفيذ الخطة الخاصة بالمستشفى متابعة دقيقة .

مما سبق يمكن القول بأن التخطيط هو مهمة تنظيمية تتعلق بتخطيط الأهداف والسياسات والإجراءات و تجميع الموارد وتحديد المهام وتوجيه الجماعات عن طريق تحديد العلاقات و وضع البرامج و الميزانيات التقديرية و هذا هو التخطيط في معناه الشامل .

أهمية التخطيط في المستشفيات :

يمكن إبراز أهمية التخطيط في المستشفيات فيما يلي :

١- ضرورة مواجهة الشك في أحداث المستقبل و التغيرات المحتملة الحدوث ، نظرا لأن عدم

التأكد هو السمة التي تلازم المستقبل فكلما طال الأمد بين الحاضر و المستقبل ،

زاد الشك في صحة التوقعات .

٢- تحقيق التناسق بين الأعمال بما يحقق الهدف النهائي للمنشأة فمن خلال الخطة ،

فإن العمل يتحرك كله في تناسق و في اتجاه واحد دون ظهور أى تعارض

بين الأهداف الفرعية فيما بينها .

٣- أن التخطيط السديد هو الذى يهدف إلى تنمية الإيرادات و الحد من النفقات ، فالتخطيط

يقتضى الإسراف في الأنفاق بل أنه يؤدى إلى ضبط الأنفاق في الحدود التى تسمح بها

الإيرادات التى يتوقع الحصول عليها من مصادرها بالإضافة إلى توفير قدر كاف من الأرباح.

٤- ترتبط الرقابة بالتخطيط ارتباطا وثيقا ، فلا يتصور أن تكون هناك رقابة بدون تخطيط

أو تخطيط بدون رقابة ، حيث تقوم الرقابة للتأكد من أن ما يتم مطابق لما هو مخطط ،

و على ذلك فإن عن طريق التخطيط في المستشفيات و في ضوء الرقابة تستطيع المستشفى التأكد

من أن الأعمال بها تسير وفقا لما هو مخطط لها و أنها تنجز في الأوقات المحددة لها .

٥- أن مهمة التخطيط تتضمن تحديد الأهداف و اختيار السياسات التى على أساسها تتم

المفاضلة بين الوسائل البديلة و إقرار السياسة التى تعطى النتائج المناسبة التى تتمشى

و ظروف المنشأة مع وضع هذه السياسات في شكل برامج زمنية محددة و ترجمتها في شكل موازنات لتحديد الموارد اللازمة لتنفيذها .

خطوات إعداد الخطة :

لكي تقوم المنشأة الطبية بإعداد الخطة ، فلا بد من إتباع المراحل التالية :

١- تقرير الأهداف التي ينبغي تحقيقها في أثناء تنفيذ الخطة و بعدها لكي تصل إلى الهدف النهائي منها .

٢- إجراء الدراسات التنبؤية و ما يتوقع من مشاكل و آثارها حتى يمكن نجاح الخطة دون أي معوقات .

٣- تحديد الوظائف الرئيسية و البحث عن المجالات البديلة للأعمال التي يمكن تأديتها تحقيقا لكل وظيفة مع تقييمها لإجراء المقارنة بينها لاختار الأصلح .

٤- بعد الانتهاء من إعداد الخطة الرئيسية ، يتم تجزئتها إلى خطط فرعية لكل إدارة من الإدارات ، على أن تتخذ هذه الخطط شكل برامج توضح تفاصيل الأعمال التي ينبغي تأديتها مع ربطها ببعضها البعض و إجراء التنسيق اللازم بينها منعا من حدوث أي تعارض عند التنفيذ .

٥- بعد الانتهاء من وضع الخطة العامة و الخطط الفرعية تمد الموازنة التخطيطية و هي ترجمة للخطة ممثلة في أرقام و منها تظهر نتائج الخطة ، كما توضح هذه الموازنة المصروفات و الإيرادات موزعة على مختلف الأجهزة لتقوم بالتنفيذ ضمن الإطار العام لها .

٦- بعد أن ينتهي المخطط من وضع خطة عليه القيام بما يلي :-

- أ- إعداد تقرير يوضح معالم الخطة تمهيدا لإقرارها و وضعها موضع التنفيذ على أن يتضمن هذا التقرير كافة بنود الخطة و النتائج المتوقعة .
- ب- متابعة التنفيذ للتعرف على العقبات التي تظهر أثناء التنفيذ لإجراء التعديلات اللازمة و تصحيح مسار الخطة .

أنواع الخطط وفق المدى الزمني :-

تختلف المنشآت الطبية عن بعضها البعض من حيث المدى الزمني للخطة لاختلاف ظروف كل منها ، وفقا للهدف الواجب تحقيقه فضلا عن مدى القدرة على التنبؤ القريب بأحداث المستقبل .
و للتغلب على ذلك يتم وضع خطة طويلة الأجل مقامة على دعائم من الخطط القصيرة ،
و تنقسم الخطط من حيث المدى الزمني للخطة إلى :-

أ- **الخطة الطويلة الأجل** : و هى تلك التى توضع لتطبيق خلال فترة زمنية طويلة
و تكون مدتها من خمسة سنوات فأكثر .

ب- **الخطة متوسطة الأجل** : و هى تلك التى توضع لتطبيق خلال فترة زمنية متوسطة
و تكون مدتها من ثلاث إلى خمس سنوات .

ج- **الخطة القصيرة الأجل** : و هى تلك التى تتعلق بأعمال ينبغي إنجازها في المستقبل
القريب ، و توضع لتطبيق خلال فترة زمنية قصيرة و تكون مدتها من ثلاثة إلى سنة كاملة ،
و تستخدم لمواجهة المشاكل الطارئة و التى لا يحتمل تأجيلها ، و يمتاز هذا النوع أنه كلما
قصر أمد الخطة ، كلما كانت الإدارة أقدر على التنبؤ .

خصائص التخطيط الجيد :

يجمع رجال الإدارة على أن هنالك عدد من العوامل يمكن الاسترشاد بها في تمييز الخطط
الجيدة عن الأخرى غير الجيدة و هى لازالت في مرحلة ما قبل التطبيق ، و على ذلك فإذا راعى
مدير المنشأة الطبية تلك العوامل فيما يوضع من خطط مستقبلا ، فإن تلك الخطط تكون أقرب إلى
الصواب و أقدر على تحقيق الأهداف و من أهم هذه العوامل ما يلى :

١- أن يكون للخطة هدف نهائي واضح و محدد و أن تتميز بالبساطة و الوضوح و البعد
عن التعقيد حتى يسهل تنفيذها .

٢- تحديد الأجهزة الإدارية المسؤولة عن تنفيذ كل جزء من أجزاء حدوث الازواج في الأعمال
و التضارب بسبب عدم تحديد المسؤولية .

٣- أن تكون الخطة واقعية و ملائمة لظروف الموقف الذى تعالجه مع تحرى الدقة في البيانات التى يعتمد عليها القائم بالتخطيط في إجراء التنبؤات ليأخذها في الاعتبار عند وضع الخطة مع مراعاة عدم الغموض أو النقص في البيانات و حتى لا تصبح الخطة غير واقعية و تضل عن هدفها المنشود .

٤- الأخذ في الاعتبار رد الفعل الممكن حدوثه حيال الخطة و ذلك سواء من جانب العاملين الذين سيتولون التنفيذ أو من جانب الأجهزة الإدارية الأخرى ذات العلاقة أو من ناحية المنشآت الطبية المنافسة أو من جانب المرضى أو من جانب السكان بصفة عامة ، لذا فان على إدارة المنشأة الطبية عمل حساب لردود الفعل التى يمكن أن تحدث حيال الخطة حسابا دقيقا .

٥- أن تكون الخطة مرنة ، بحيث تتمكن من مواجهة المشاكل التى لم تؤخذ في الاعتبار عند وضع الخطة ، أى أن تكون الخطة قادرة على مواجهة الموقف دون إجراء تعديلات جذرية فيها بما يؤدي إلى تغيير معالمها الرئيسية ، و أن عالمنا اليوم يتسم بسرعة الحركة و التغيير و تكثر فيه الابتكارات و تستحدث فيه أساليب من العمل لم تكن معروفة من قبل ، لذا فان هذا الأمر يقف عقبة في سبيل التخطيط ، حيث تختلف الخطط الموضوعة في الحاضر عن مسابرة ما يستجد في المستقبل من ابتكارات و أساليب متطورة . و من المسلم به أنه لا يمكن التنبؤ بما سوف ينتجه العقل البشرى من تجديدات تؤثر في مسار الخطة ، لهذا لا يجد القائم بأعمال التخطيط بالمنشأة الطبية مفرًا من إجراء ما يلزم من تعديلات فيها لتساير روح العصر و متطلباته و بهذا قد تتغير معالمها بما كانت عليه فضلا عما يقرب على ذلك من مضاعفة نفقات التخطيط .

أن التخطيط الحديث يتطلب تهيئة الجو الملائم الذى يسمح بالتغير و هذا لا يتأتى بتعديل النظم و السياسات و الإجراءات فحسب بل يتطلب تطوير في العقلية التى تقوم على التنفيذ و نوعية العاملين بالغايات التى تسعى إليها المنشأة ، إضافة إلى ما سبق فإن هنالك قيود تنبع من خارج المنشأة و تفرض على المخططين فرضا و بهذا تعوق الوصول بالخطة إلى حد الكفاية ، و من أمثلة ذلك ما تفرضه السياسات العامة للدولة من التزامات تؤثر في التخطيط .

المبحث الثانى : التنظيم في المنشآت الطبية

تعتبر وظيفة التنظيم ركن هام من أركان المنشأة الناجحة و هى متممة لوظيفة الإدارة حيث لا يمكن تنظيم مشروع قبل تحديد أهدافه وسياساته .

و تبدأ وظيفة التنظيم بعد وضع الخطوط الرئيسية للمشروع ، أى تحديد الغرض من قيامه و تحديد أهدافه و رسم سياساته .

و التنظيم جزء من مهام الإدارة فهى التى تمارس وظيفة التخطيط و التنظيم و تعيين الجهاز التنفيذي و قياداته و الإشراف عليه .

و كما تطورت الإدارة من إدارة للكية فردية إلى إدارة جماعية محترفة كذلك تطور التنظيم ، فالتنظيم كوظيفة هى مجموعة من المبادئ و القواعد ، تطورت بتطور حجم المنشآت و تعدد نشاطها .

مبادئ التنظيم في المنشآت الطبية :

تعتبر مبادئ التنظيم مكملة لبعضها البعض فلا يمكن الاكتفاء بالأخذ بمبدأ منها دون المبادئ الأخرى ، فهى مترابطة تماما بحيث لا بد من استخدامها مجتمعة لإيجاد تنظيم إدارى كامل و تنحصر مبادئ التنظيم فيما يلى :

١- مبدأ التقسيم الإداري : و يقوم هذا المبدأ على أساس نظريات التخصص و تقسيم العمل ، و يتوقف التقسيم الإداري على ما يطلق عليه عملية نطاق الإدارة أى مدى طاقة الرئيس المسئول في الإشراف على مجموعة من الأفراد يقسم معين ، و مبدأ التقسيم الإداري هو الوسيلة التى بها يمكن الإشراف و الرقابة على نشاط كل مجموعة متشابهة في مهامها ، و بذلك تحدد مسئولية الأفراد المشرفين على هذه الأقسام عند فشلهم في تطبيق السياسة

الموضوعة الخاصة بهم ويمكن العمل على القضاء على نقاط الضعف التي تظهر عند تنفيذ هذه السياسة إما بتعديلها أو بتعديلها البرامج نفسها .

٢- **مبدأ تفويض السلطات :** حيث أن الإدارات المستقلة من الناحية الوظيفية يرأسها مديرون مسئولون عن تصرفات الأفراد الذين يعملون تحت إدارتهم قبل المستويات الإدارية العليا ، فلابد وأن تتنازل المستويات الإدارية العليا عن جزء من سلطاتها لطبقة من المديرين ورؤساء الأقسام بما يسمح لهم بتنفيذ مهمة الأشراف على أقسامهم في مقابل ما يتحملوه من مسئولية عن تصرفات الأفراد التابعين لهم أمامها .

٣- **مبدأ تنسيق العلاقات :** يقوم هذا المبدأ على أساس ربط الإدارات والأقسام التابعة لها بعضها ببعض بحيث تعمل مجتمعة وبطريقة منسقة لتحقيق الأهداف الموضوعة ، فتحديد وتنسيق العلاقات هي الوسيلة التي بها تستطيع الإدارة العليا تنفيذ المهام المختلفة عن طريق المستويات الإدارية الأخرى وهذا هو الهدف الرئيسي من مدلول التنظيم .

٤- **مبدأ تحديد الخدمات الاستشارية *** : يقصد بالخدمة الاستشارية في التنظيم تقديم النصيحة أو المشورة وتقديم هذه الخدمة الجهة الاستشارية للسلطة التنفيذية التي تقوم بدورها بإصدار الأوامر في شكل معلومات وبيانات كما أن الجهة الاستشارية تقوم أيضا بخدمة هؤلاء الرؤوسين ومساعدتهم في تنفيذ تلك الأوامر لتحقيق التناسق بين الجهود المختلفة لأفراد التنظيم وعلى ذلك فإن الفرق بين السلطة التنفيذية والسلطة الاستشارية هو أن الأولى وظيفتها إصدار الأوامر ، أما الثانية فوظيفتها تقديم الاقتراحات والاستشارات لكي تأخذ بها السلطة التنفيذية .

* الأصول العلمية للإدارة والتنظيم - د/ علي محمد

المبحث الثالث : التوجيه و الرقابة في المنشآت الطبية

الإدارة من الناحية الواقعية هي مجموعة الأفراد المهيمنين على شئون المنشأة والمسؤولين عن نجاحها أو فشلها .

أما الإدارة من الناحية الوظيفية فأنها تنقسم إلى وظيفتين هما :

الوظيفة الأولى : الإدارة و التوجيه و وظيفتها تحديد الأهداف التي تقوم عليها المنشأة و وضع السياسات اللازمة لها و اتخاذ القرارات التي بموجبها تبدأ وظيفتها الثانية .

الوظيفة الثانية : الإدارة التنفيذية و وظيفتها الإشراف و الرقابة على تنفيذ القرارات المتفق عليها .

أن الإدارة هي خليط من الفن و العلم ، فالإدارة تعتبر فن لأنها تخضع لدى التدريب و الكفاءة على تطبيق العلوم لبلوغ نتيجة معينة ، و هي علم لأنها تخضع للمقدرة على تفسير الظواهر المحيطة بها على أساس من القوانين و القواعد العلمية ، و قد عرفها البعض بأنها الوسيلة التي تنفذ بها المهام بواسطة جهود الأفراد عن طريق تخطيط التنظيم و قياداته و الإشراف على إدارته لتحقيق الهدف المنشود ، كما عرفها البعض الآخر بأنها القوى غير المنظورة التي تقود كل ما هو ملموس في المنشأة للحصول على سرعة دوران النشاط الذي يعود بعائد عادل على رأس المال المستثمر و من التعاريف السابقة يمكن حصر مدلول الإدارة فيما يلي :

١- أنها وظيفة ذات شقين الأولى توجيهية و الثانية تنفيذية .

٢- إنها وظيفة تجمع بين الأسس و القواعد العلمية و فن استخدامها في قيادة و توجيه الأفراد نحو تحقيق الأهداف الموضوعة .

٣- يتوقف نجاحها على تحقيق سرعة دوران كافية للحصول على عائد عادل على رأس المال المستثمر .

أولاً : التوجيه في المنشآت الطبية

لا يختلف التوجيه في المنشآت الطبية عن التوجيه في أي من المنشآت الأخرى ، فالتوجيه هو المهمة الأساسية لرجل الإدارة أثناء التنفيذ في أي منشأة و في أي مستوى إداري بها .

و يقصد بالتوجيه بأنه الوظيفة الإدارية التى تنطوي على إرشاد الرؤوسين والإشراف عليهم ، و أن مهمة التوجيه هى العمل على تحقيق أفضل النتائج من العمل اليومي المتشابه بين الرؤساء و الرؤوسين على كافة المستويات ، و تعتبر القيادة هى الإدارة أو الوسيلة التى تحقق بها وظيفة التوجيه .

و تتلخص أهم وظائف القيادة فيما يلى :

- ١- بلورة الأهداف و تحديدها و ترجمة تحقيقها بأسلوب علمي .
- ٢- توجيه الجهد للوصول إلى تحقيق أهداف العمل و احتياجات العامل و احتياجات علاقات بناءة و إيجابية مع مختلف المستويات بالمنشأة .
- ٣- تنسيق قوى العمل المادية و البشرية للمنشأة و توجيهها لصالح المنشأة و اتخاذ القرارات اللازمة و تحقيقها .

أدوات التوجيه :

- ١- الاتصالات الإدارية : أن القيادات لا يتسنى لها أن تقوم بعملها إلا في ظل نظام جيد للاتصالات يربط بين مختلف الوظائف الإدارية و العاملين المنفذين ، إذ أنه بغير وجود نظام جيد للاتصالات تفقد القيادة القدرة على إتخاذ القرارات المناسبة . و لا تقتصر أهمية الاتصال على كونه عاملا يقوم عليه التوجيه ، بل أنه يعد من العوامل اللازمة لكافة الوظائف الإدارية و لكل ما يتعلق باتخاذ قرار مهما بلغت درجته .
- ٢- التدريب : يعتبر التدريب من أهم الأدوات التى يستخدمها المدبرون في التوجيه ، و يُعرف البعض التدريب بأنه محاولة لتغيير سلوك الأفراد و جعلهم يستخدمون طرقا و أساليب مختلفة في أداء أعمالهم الإدارية ليكون مسئلا يختلف عما هو متبع قبل التدريب .

و خلاصة القول بأن التدريب يتضمن ثلاث عمليات هى :

- أ- زيادة المعرفة و المعلومات .
- ب- تنمية المهارات و القدرات .
- ج- تعديل الاتجاهات أو تغييرها أو اكتساب اتجاهات جديدة .

و ينقسم التدريب في المنشأة الطبية حسب نوعية العاملين بها إلى :

تدريب الأطباء - تدريب الممرضات - تدريب الفنيين - تدريب الإداريين .

٣- التحفيز : أن عملية دفع العاملين للعمل بروغبة و حماس و غيره تشكل أمراً بالغ الأهمية في مجال الإدارة ، فالتحفيز عنصر ديناميكي في تهيئة المناخ الصحي داخل المنشأة .
و يعرف الحافز بأنه ذلك الباعث المادي أو المعنوي الذي يدفع الشخص إلى أداء عمل ما أو تحسين ذلك الأداء .

و الحوافز لها عدة أنواع و أكثرها شيوعاً ما يلي :

أ- حوافز مادية إيجابية من مكافآت تشجيعية أو علاوات أو ترقية و ما شابه ذلك
أما الحوافز السلبية فهي كالعصم من الأجر أو الحرمان من المكافأة أو الترقية .

ب- حوافز معنوية إيجابية من ثناء و مديح و تشجيع و شهادات التقدير و ما شابه ذلك
أما الحوافز السلبية فتتمثل في اللوم و التأنيب .

و تعتبر الحوافز بمثابة أداة رئيسية من أدوات التوجيه و أن استخدام الحافز الملائم علامة من علامات نجاح الإدارة .

ثانياً : الرقابة في المنشآت الطبية

تعتبر الرقابة من مهام الإدارة المتممة لمهمة التخطيط ، فلا رقابة دون تخطيط محدد ، بل لا فائدة من تخطيط دون رقابة .

و قد عبر البعض عن ذلك بقوله "أن التخطيط يبحث عن إيجاد البرامج المفصلة المتناسقة في حين أن الرقابة تجرى وراء إخضاع الأحداث ليتماشى مع الخطط الموضوعة" . و ذكر البعض الآخر بأن الرقابة في منشأة ما تعمل على التأكد من أن نواحي النشاط المختلفة تتمشى مع الخطة الموضوعة و هي تهدف إلى إظهار أى ضعف أو خطأ يقع حتى يمكن القضاء عليه و العمل على منع تكراره .
و باختصار فإن الرقابة هي الأداة التي يمكن عن طريقها التأكد من أن كل ما تم من أعمال و تصرفات هو ما كان يجب أن يتم .

و لا تختلف الرقابة في المنشآت الطبية عن الرقابة في أى منشأة أخرى إلا أن هذا لا يعنى أن المعايير التي تستخدم في كل الأنشطة واحدة حيث أنه من الطبيعي أن توجد معايير رقابية لكل

نشاط من الأنشطة تتفق وطبيعة ذلك النشاط . ولكي تتحقق المنشأة الطبية من أن ما يتم أو تم مطابق لما تقرر تحقيقه ، فلا بد من أن يكون هنالك معايير يتم بموجبها قياس الأداء بغرض التعرف على الانحرافات أن وجدت وتشخيصها وعلاجها ، و يجب أن تكون المعايير الرقابية واضحة ومحددة وموضوعية .

ينضم مما سبق أن العملية الرقابية تمر بمراحل ثلاث هي :

أ- مرحلة تحديد المعايير الرقابية .

ب- مرحلة قياس الأداء .

ج- مرحلة تشخيص المشكلات وعلاجها .

وإذا أردنا تخطيط نظام للرقابة يمكن الاستفادة به فإنه يجب

أن تتوافر فيه الشروط الآتية : *

١- أن يكون متمشيا مع طبيعة وحجم واحتياجات المنشأة وأن يكون حساسا بحيث يكشف الانحرافات بسرعة حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الخطأ قبل استفحاله .

٢- أن يكون نظام الرقابة مرنا ، فلا يعتمد على ميزانيات ثابتة مقدرة على أساس مستوى واحد من النشاط ، إذ أن إختلاف هذه المستويات ارتفاعا وانخفاضا عن المستوى المقدر يخل بمبدأ المقارنة بين القوائم التقديرية الثابتة والقوائم الفعلية المتغيرة و لذلك يجب أن تضع الإدارة عدة ميزانيات لعدة مستويات حتى يمكن إجراء المقارنة بين القوائم الفعلية مع ما يقابلها من قوائم تقديرية .

٣- لا يكفي أن يؤدي النظام المطبق إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات ، بل يجب أن يؤدي إلى تفسير الانحرافات التي يكتشفها وبيان طرق تصحيحها .

* التكاليف الباهظة - د/ محمد أحمد خليل

خطوات نظام الرقابة :

يشمل نظام الرقابة الخطوات الآتية :

أولاً : تحديد مراكز المسؤولية : و المقصود بذلك تقسيم كل إدارة رئيسية إلى قطاعات أو مراكز يشرف على كل منها رئيس يعتبر مسئولاً عن العمالة التابعة له و يترتب على ذلك تفتيت ميزانيات كل إدارة إلى ميزانيات فرعية بعدد المراكز مع بيان عناصر التكاليف التي تخضع لرقابة كل رئيس .

ثانياً : تحديد المعايير النمطية لعناصر التكاليف : و يعنى ذلك وضع معايير لعناصر تكاليف العمليات بعد تفتيتها إلى جزيئات تعتبر كل منها وكأنها عملية مستقلة و تتخذ هذه المعايير عدة نواحي فهي تتناول العدد أو الحجم أو ساعات العمل ... الخ .

ثالثاً : مقارنة العمليات التي تم تنفيذها بالمعايير المحددة : و ذلك بمقارنة قوائم التكاليف الفعلية بما يقابلها من قوائم نمطية على أساس المستوى السائد و ذلك للتأكد من أن سير العمل في المراكز المختلفة يتم طبقاً لأساس العمليات المحددة لكل منها و يتفق و الخطة الموضوعية، و اذا ظهرت انحرافات أو فروق فيجب إعطاء تفسيرات عن أسباب ظهورها .
رابعاً : تصحيح الانحرافات الظاهرة : و هي الخطوة الأخيرة لنظام الرقابة و هي بيان الوسائل التي يجب أن تتخذ حيال تصحيح هذه الانحرافات مع إبلاغ الإدارة العليا أولاً بأول عن مجريات الأمور في المنشأة .

الرقابة في المنشأة الطبية :

تم الرقابة في المنشأة الطبية في حدود الخطة الموضوعية و تشمل على :-

- ١- الرقابة على مستوى أداء جميع العاملين بالمنشأة .
- ٢- الرقابة على استخدام الإمكانيات .
- ٣- الرقابة على الوقت المنقضى داخل العمل بالمنشأة لجميع العاملين .
- ٤- الرقابة على مدى إتباع التعليمات و الإرشادات .
- ٥- الرقابة على البرامج الزمنية الخاصة بالعناية بالمرضى أو بتدريب العاملين .

فوائد الرقابة بالمنشأة الطبية :

من أهم فوائد الرقابة بالمنشأة الطبية ما يلي :

- ١- التأكد من تحقيق الأهداف واكتشاف القصور في الأداء .
- ٢- تحقيق التوفير في التكاليف واقتراح التعديلات الواجب إدخالها .
- ٣- تقسيم النتائج ومقارنتها دوريا لتحديد أوجه القصور .
- ٤- الكشف عن الانحرافات ومحاولة علاجها .
- ٥- تحديد المسؤولية ومحاسبة المسؤولين عن أعمالهم .

و الرقابة بمثابة عملية دائمة و مستمرة ، كما أنها شاملة لكل العمليات الإدارية ، كذلك تتم في جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة فضلا عن أن الرقابة لا تكون و لا يصح أن تكون بعد انتهاء تنفيذ الأعمال ، فمن الضروري أن تتم الرقابة عند نقاط معينة من التنفيذ تحدد مقدما لأننا لو تركنا الرقابة للنهاية فقد يكون الأمر قد أستفحل و ربما يكون من الصعب حينئذ تصحيح المسار .

و بناء على ما سبق فأنا نورد التوصيات بشأن الرقابة بالمنشآت الطبية :-

- ١- ضرورة توفير قدر كاف من البيانات يساعد في عملية الرقابة بالمنشأة .
- ٢- مراعاة القيام بتقييم الأداء في المنشأة الطبية بصفة منتظمة و في ضوء ما تم تخطيطه مسبقا .
- ٣- ضرورة الاعتماد على الأسلوب الكمي و الأسلوب الوصفي عند تقييم الأداء في المنشآت الطبية .
- ٤- ضرورة وجود هياكل تنظيمية للمنشأة الطبية مع دراسة هذه الهياكل من وقت لآخر للتعرف على مدى ملاءمته بظروف العمل .
- ٥- ضرورة إنشاء قسم للإحصاء بالمنشأة الطبية مع تزويده بالعدد الكافي من العاملين المتخصصين في هذا المجال .

الفصل الرابع : الهيكل التنظيمي للمنشأة الطبية

المبحث الأول : تصميم الهيكل التنظيمي

يلتزم بالتنظيم في أي منشأة طبية ، وضع نظام للعلاقات منسق إداريا لتحقيق هدف مشترك ، أي أن التنظيم بهذا المعنى عبارة عن نظام يتكون من مجموعة أجزاء منسقة متكاملة بضعها مع بعض و أي خلل في أي منها يحدث خللا في النتيجة الكلية .

فالتنظيم ليس مجرد تصميم هيكل تنظيمي يوضح التبعية الإدارية و المسؤولية الإشرافية ، و ليس التنظيم مجرد تحديد الاختصاصات أو الواجبات و ليس التنظيم مجرد أي تجميع إنساني بدون هدف مشترك ، و ليس التنظيم مجرد وضع الشخص المناسب في المكان المناسب بصرف النظر عن سلوكه و دوافعه و علاقته بالآخرين ، و ليس التنظيم ترتيب للعلاقات بمعزل عن الدوافع الشخصية ، بناء على ما سبق فإن التنظيم هو أداة يتم بموجبها تفاعل الأجزاء مع بعضها البعض و هو حالة حركية ديناميكية لأنه نظام علاقات بين أشخاص حيث يكون السلوك المتداخل للأفراد هو العامل المشترك و الذي يتحدد على أساس شخصية كل منهم و بالتالي الهيكل التنظيمي للمنشأة التي يعملون بها .

خطوات التنظيم :

يتم التنظيم بالمنشأة الطبية طبقا للخطوات التالية :

أولاً : تحديد هدف المنشأة ، كأن نقول أن هدف المستشفى الخاص هو تحقيق الربح بجانب تقديم الخدمة الطبية للمرضى .

ثانياً : تعيين أوجه النشاط المختلفة بالمستشفى .

ثالثاً : تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية متخصصة لها مسؤولية محددة في إطار معين فمثلا تقسم المستشفى إلى الوحدات التالية :

إدارة المستشفى - أقسام التشخيص - أقسام العلاج الداخلي - أقسام العلاج الخارجي - قسم استقبال الحوادث - قسم التمريض - قسم الحسابات و المخازن - قسم شؤون العاملين ... إلى غير ذلك من الأقسام و تحديد العلاقات الإدارية بين هذه الأقسام .

المبادئ الأساسية للتنظيم:

أن المبادئ الأساسية للتنظيم في كافة المنشآت سواء أكانت منظمات أعمال أو منظمات خدمية ، لكن تختلف المنظمات فيما بينها من حيث التطبيق و في مجال المستشفيات فان المبادئ التي يقوم عليها التنظيم تتلخص فيما يلي :

١- **وحدة السلطة** ، فيجب أن يكون مصدر الأوامر و التوجيهات و التعليمات هو شخص واحد و هو الرئيس المباشر منعا من تضارب الأوامر و الاختصاصات .

٢- **تكافؤ السلطة مع المسؤولية** أى يجب أن تتوازن السلطة مع المسؤولية و ما يتحمله الشخص من مسؤوليات بالإضافة إلى تجنب الانحرافات في استغلال السلطة الزائدة أو تعذر القيام بالعمل لعدم أخذ السلطة الكافية .

٣- **التفويض و يقتصد بالتفويض** ، تفويض السلطة من المستويات الأعلى إلى المستويات الأدنى أى التنازل عن جزء من الاختصاصات الممنوحة لشخص ما كان كمدير المستشفى مثلا إلى شخص آخر يقع في مستوى أدنى منه كنائب المدير و يتم التفويض لتسهيل تنفيذ الأعمال كما أنه يدرّب العاملين على كيفية ممارسة السلطة ، و يشترط في التفويض أن تكون السلطات الممنوحة محددة و واضحة مع حسن اختيار الأشخاص المفوض إليهم جزء من السلطة .

٤- **تحديد الاختصاصات و المسؤوليات** لكل وظيفة في الوحدة التنظيمية و يتم ذلك عن طريق تجميع المهام المتشابهة في وظائف ثم تجميع الوظائف المتشابهة ذات الطبيعة الواحدة في وحدات تنظيمية و يتم إنشاء التنظيم حول الوظائف الأساسية و ليس حول الأشخاص و إلا فقد موضوعيته . و تحديد الاختصاصات و المسؤوليات لكل وظيفة و وحدة تنظيمية من شأنه إحكام الرقابة و تسهيل عملية التقييم للأنشطة و الأشخاص .

٥- **تحديد نطاق الأشرف** و وضع معدلات لكل نوع من الوظائف مع تسلسل القيادة و وجود شبكة اتصالات فعالة مع التميز بالرونة و البساطة بما يسمح بتعديله وفقا لمتطلبات التطور دون إحداث تغيير جبرى في معاله ، بعيدا عن التعقيدات .

و بالنظر إلى أنواع التنظيم المعروفة نجد ما يلي :

١- لو نظرنا إلى المستشفى من زاوية الأقسام الطبية وحدها نجد أن النظام يغلب عليه التنظيم الوظيفي و الذي يعتمد على التخصص ، حيث تعمل الأقسام غير الطبية كلها لمساعدة كل قسم طبي على أداء رسالته .

٢- لو نظرنا إلى التنظيم من داخل الوحدات ، نجد أن نمط التنظيم في بعضها هو التنظيم الرأسي .

٣- لو نظرنا إلى المستشفى ككل نجدها تحمل طابع التنظيم الرأسي الوظيفي حيث يستعان بالفنيين من الأخصائيين في نواحي التخصص و النشاط قبل اتخاذ بعض القرارات بواسطة الإداريين .

الخصائص المميزة للمستشفى كنظام :

تتميز المستشفى بأنها ذات أهداف متعددة تعمل من أجل إشباعها في وقت واحد عن طريق الاستخدام الأمثل لكل ما هو متاح من موارد على إختلاف أنواعها و من الناحية الاجتماعية فهي تجمع لعدة فئات و مستويات اجتماعية و من مهارات متنوعة ومستويات تعليم متفاوتة ، يعملون سويًا لإشباع أهدافهم الشخصية و في نفس الوقت لتحقيق أهداف التنظيم .

الملاحظ أن المستشفى كنظام تتميز بالخصائص التالية :

١- **وجود العديد من الأهداف** التي تعمل المستشفى على إشباعها في وقت واحد مثل هدف علاج المرضى و تحقيق الربح و التعليم و البحوث و خدمات وقاية البيئة ، إلا أن الأهمية النسبية لكل من هذه الأهداف تختلف من مجتمع لآخر طبقاً للاعتبارات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية لكل دولة بالإضافة إلى كون المستشفى عام أو خاص .

٢- **ازدواج خطوط السلطة** ، تتميز المستشفيات عن غيرها من سائر المنشآت بوجود خطين للسلطة ، الأول خط السلطة الإداري و الثاني خط السلطة المهني ، و هذا الازدواج في حقيقته ناتج من زيادة الميل إلى التخصص و تقسيم العمل .

٣- **تجهيل المستشفى إلى التخصص الزائد** مع تقسيم العمل نتيجة وجود مجموعات من المهنيين مثل الأطباء و نصف المهنيين كالممرضات و غير المهرة كالعاملات حيث تتنوع تطلعاتهم و مداركهم و درجة ثقافتهم و بالتالي سلوكهم التنظيمي و رغم ذلك التنوع فمن المتوقع أن يعمل الجميع كفريق متكامل .

٤- **تعتبر المستشفى جهاز مهني** من الدرجة الاولى حيث تمثل المكان الذي يلتقي فيه المهنيين من مختلف التخصصات مع الجمهور للقيام بوظائفهم ، كما يلاحظ أنه من الصعب التنبؤ بحجم العمل في المستشفى مستقبلا ، حيث أن طلب العلاج مسألة تحكمها إعتبارات شخصية و من ناحية أخرى فإن الأولوية تعطى دائما للحالات العاجلة و هو ما يصعب التنبؤ به و هذا يتطلب من إدارة المستشفى العمل طبقا لمتطلبات الإدارة بالأزمات و ليس طبقا لمتطلبات الإدارة بالأهداف أى تكون خطة المستشفى مرنة بحيث يمكن مواجهة أى ظروف غير متوقعة .

٥- **تعتبر المستشفى نظام مركب** من عدة أنظمة فرعية فهي تجميع لعدة أنظمة لكل منها طبيعة مميزة ، و هذا في حد ذاته يمثل تحدى لإدارة المستشفى و المشرفين عليها حيث لكل نظام من هذه الأنظمة خصائصه و يتميز أعضائه بسلوك تنظيمي يختلف عنه بالنسبة لأعضاء النظام الفرعي الآخر ، كما أن الاهتمام المتزايد بالبيئة و المجتمع المحلى ينعكس في زيادة الاهتمام بالمستشفى و تنظيمها من جانب عديد من الشخصيات و الجمعيات بالمجتمع .

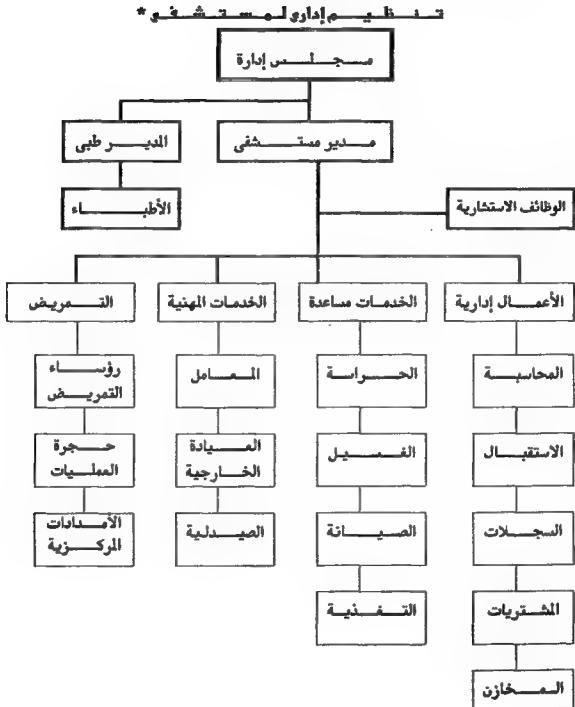
الخرائط التنظيمية للمنشآت الطبية :

أن المنشأة الطبية هى منشأة تضم عدد كبير من العاملين في مختلف تخصصاتهم لكل منهم واجباته و مسؤولياته ، لذلك كان هناك حاجة لتنظيم الأنشطة المختلفة بأقسام المنشأة و تحديد تفاصيل العمل المطلوب ، من هنا كان لزاما وجود خرائط تنظيمية للمنشآت الطبية .

و الخرائط التنظيمية للمنشأة الطبية هى عبارة عن مخطط تفصيلي للهيكل الإداري فيها و توزيع مسئوليات العمل على الإدارات المختلفة و مدى الارتباط و التنسيق بين الإدارات و بعضها البعض و بيان الوظائف و الاختصاصات لهذه الإدارات .

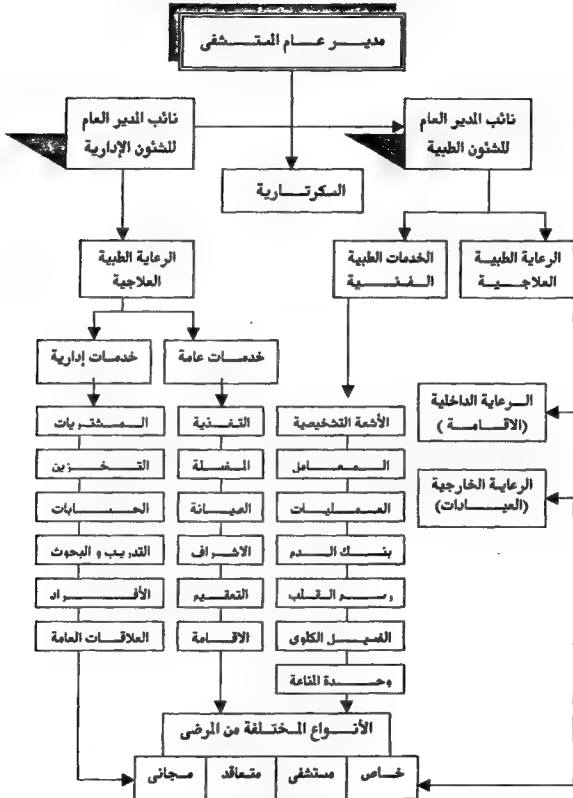
و الخريطة التنظيمية للمنشأة الطبية تعتمد بالطبع على حجم هذه المنشأة إلى غير ذلك من العوامل ... الخ .

و فيما يلي أمثلة من هذه الخرائط التنظيمية :



* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية -- د/ محمد فريد النجار

تنظيم إدارة المستشفى *



* النظام المحاسبي في المنشآت الخدمية - د/ محمد محمود عبد ربه

المبحث الثانى : أنشطة و وظائف المنشأة الطبية *

ترتبط الخدمات العلاجية بدرجة تقدم الدول و نطاق مسؤوليتها الاجتماعية ، و بالتالى فإن نظم الخدمات العلاجية يؤثر و يتأثر بطبيعة الهيكل التنظيمى للمستشفى كوحدة خدمات علاجية و الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية التى تهدف المستشفى إلى تحقيقها . و هذا يؤثر على مقومات نظم و أساليب المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف فى المستشفيات .

تختلف درجات المستشفيات وفتتها و تختلف بالتالى نوعية و درجة جودة و كفاءة الخدمات التى تؤديها تلك المستشفيات للمرضى فالاختلاف فى درجات المستشفيات و فئاتها تؤدى إلى اختلاف فى الأنشطة و الوظائف العلاجية .

إلا أنه مع اختلاف درجات المستشفيات و فئاتها ، فإن الأنشطة و الوظائف العلاجية يمكن تقسيمها أو تبويبها - فى النهاية - من حيث طبيعتها إلى نوعين من الأنشطة و الوظائف و هما :

الأنشطة التشغيلية (الفنية) ، و الأنشطة و الوظائف الإدارية (المعونة) .

و الأنشطة و الوظائف التشغيلية (الفنية) هى مجموعة الأنشطة و الوظائف العلاجية التى تتميز و تنفرد بها المنشآت العلاجية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى . فهى أنشطة و وظائف تمارسها المستشفيات فقط و لا تشاركها فيها أى وحدات اقتصادية أخرى . و تختلف شكل و درجة و نوعية و كفاءة تلك الوظائف و الأنشطة الفنية من مستشفى إلى آخر بحسب درجة كل مستشفى و فئاتها .

ففى مستشفيات الدرجة الاولى تتمثل الأنشطة و الوظائف الفنية فى تقديم الرعاية الطبية العلاجية فقط ، أما فى مستشفيات الدرجة الممتازة فتبدأ هذه الأنشطة بالرعاية الطبية العلاجية و تمتد حتى خروج المريض و توصيله إلى محل إقامته ، و ما بين هذين النشاطين توجد أنشطة الخدمات الطبية الفنية كالأشعة التشخيصية و العامل و العمليات ... الخ .

* النظام المحاسبى فى المنشآت الخدمية - د/ محمد محمود عبد ربه

أما الأنشطة والوظائف الإدارية (المعاونة) فهي مجموعة الأنشطة والوظائف المساعدة واللازمة لتمكين المستشفى من مزاولة الأنشطة والوظائف الفنية الأساسية . وتشمل الأنشطة والوظائف الإدارية مجموعة الخدمات العامة كالغذية والفلسة وعمليات الصيانة والتعقيم ... الخ . وأيضاً تشمل مجموعة الخدمات الإدارية كالشترتات والخازن والأفراد والعلاقات العامة والحسابات والبحوث والتطوير ... الخ . وهى أنشطة ووظائف تمارسها جميع الوحدات الاقتصادية بما فيها المنشآت العلاجية .

و فيما يلي نتناول بعض الأنشطة والوظائف العلاجية . مع بيان أهم النماذج المستخدمة فيها :

أولاً : قسم الاستقبال :

يعتبر قسم الاستقبال من أهم الأقسام الفنية بالمستشفى نظراً لأنه أول من يستقبل المريض بالإضافة إلى أنه حلقة الاتصال بين المرضى والأقسام الإدارية الأخرى بالمستشفى . وتتمثل وظيفة قسم الاستقبال في استقبال المرضى وتسجيلهم في كارت متابعة للمريض :
و يمكن توضيح البيانات المتعلقة بكارث متابعة المريض على النحو التالي :

قسم الاستقبال	
مستشفى	
قسم الاستقبال	
كارت متابعة مريض	
رقم	
اسم المريض :	الرقم الكودى للمريض :
تاريخ الميلاد :	
النوع :	الفئة :
اسم الكفيل :	الرقم الكودى للكفيل :
تاريخ الفحص/ الدخول :	تاريخ الخروج :
التشخيص :	
العلاج :	
إرشادات المريض :	
تاريخ الحضور للعيادة الخارجية :	

ظهر الكارت :

إرشادات المتابعة		
تاريخ الزيارة	ملاحظات	ميعاد الزيارة القادمة

و يمكن تصنيف وظائف قسم الاستقبال فيما يلي :

١- وظائف خاصة بمرضى العلاج الخارجى :

تتمثل فيما يلى :

- يتقدم المريض إلى قسم الاستقبال (خارجى) سواء أكان مريضا يدفع نقدا أو أجلا أو مخفضا أو مجانيا أو تأمينات و يتقدم بطلب خدمة كالنموذج التالى :

مستشفى		التاريخ : .. / .. / ..
		الوقت : .. / .. / ..
طلب خدمة مريض خارجى		
رقم		
اسم المريض :	الرقم الكودى للمريض :	.....
تاريخ الميلاد :	النوع :	.....
اسم الكفيل :	الرقم الكودى للكفيل :	.....
الرقم الكودى لنوع المريض (مجانى ، تعاقدات ، نقدي)		
نوع الخدمة المطلوبة :		
رقم الإيصال النقدي :	قيمة الإيصال :	.....
توقيع المريض	توقيع المسئول	.....

- يقوم المريض بمداد قيمة الخدمة نقداً في مقابل إيصال سداد نقدي سواء أكان بكامل القيمة أو كان مخفض القيمة على أن تثبت نسبة التخفيض على الإيصال و سبب التخفيض على الإيصال و سبب التخفيض أو يقوم بإثبات خطاب التحويل من الجهة المحول منها في مكتب التعاقدات .

- يقوم قسم الاستقبال بملأ بيانات رقم الإيصال النقدي و قيمته أو بيان خطاب التحويل (في حالة التعاقدات الخارجية) في طلب الخدمة و يوقع عليه بذلك ، ثم يقوم بتسجيل بطاقة مواعيد كالنموذج التالي يسلمها للمريض . ويمكن توضيح البيانات المتعلقة بطاقة المواعيد على النحو التالي :

مستشفى	
بطاقة مواعيد	
اسم المريض :	فئة :
الرقم الكودى للمريض :	.....
اسم الكفيل :	.....
الرقم الكودى للكفيل :	.....

ظهر البطاقة :

المواعيد					
اسم المريض :			فئة :		
فئة	التاريخ	الوقت	الخدمة كشف/استمارة	الميادة	التوقيع

- من واقع بطاقة المواعيد و التي يتم التعامل من خلالها بالمستشفى يتم إعداد كارت متابعة مريض و ملف طبي للمريض .

٢- وظائف خاصة بمرضى العلاج الداخلي :

و تتمثل فيما يلي :

- يتقدم المريض إلى قسم الاستقبال (مكتب الدخول) بخطاب تحويل من الشركة المتعاقدة من أصل و صورة موضحا به اسم المريض و درجة الإقامة و الإجراء الطبي المطلوب (عملية ، رعاية ، غسيل كلوى ... الخ) على أن يكون معتمدا من الجهة المتعاقدة ، أو يتقدم المريض بخطاب تحويل (روشته) من الطبيب الخاص به في حالات الرضى الخصوصى موضحا به الإجراء الطبي المطلوب ، أو يتقدم المريض بتقرير طبي للدخول من العيادات الخارجية كالنموذج التالي في حالة مرضى المستشفى موضحا به الإجراء المطلوب .

مستشفى	
تقرير طبي للدخول	
بتاريخ : .. / .. /	
بتوقيع الكشف الطبي على السيد /	وجد أن سيادته يعاني من /
و هذا يستلزم (١) الفحوص اللازمة :	(٢) عملية بتاريخ :
أ.د / المعالج / الجراح	أ.د / نائب المدير العام للشئون الطبية
.....

- يقوم الموظف المختص باتخاذ الخطوات التالية :

- تحديد الغرفة / السرير / الدرجة حسب ما هو محدد بخطاب التحويل أو حسب رغبة المريض الخصوصى أو حسب ما تسمح به إمكانيات المستشفى .
- إعداد بطاقة دخول كالنموذج التالي من أصل و صورة توضح البيانات الشخصية و الطبية المتعلقة بالمريض .

مستشفى

بطاقة خروج مريض التاريخ : .. / .. /
رقم الوقت : .. / ..
اسم المريض : تاريخ الميلاد : .. / .. /
الرقم الكودى للمريض :
الرقم الكودى لنوع المريض :
تاريخ الفحص والدخول : .. / .. /
تاريخ الخروج : .. / .. /
التشخيص :
الحالة عند الخروج :
إرشادات للمريض :
تاريخ الحضور للميادة الخارجية : .. / .. /

الموظف الختم

.....

ثانيا :قسم الإقامة

يشرف هذا القسم على حسن تنسيق الغرف وصيانتها ونظافتها وتوفير كل مستلزماتاتها من أغذية ومفارش ، و أى لوازم أخرى إضافية قد يطلبها المريض وإبلاغ الأقسام المختصة بالغرف التى تم إخلاؤها .

و يستفيد المريض أثناء إقامته بالقسم الداخلي بقدر من الخدمات ، و من الواجب تتبع هذه النفقات أولا بأول فور حدوثها- ففي نهاية كل يوم أو كل ودية تقوم الأقسام المختصة بإرسال صور الإيصالات مرفقة بكشف تفريغ إلى مكتب الدخول لتسجيلها في بطاقات أو حسابات أو ملفات المريض

ثالثا : قسم التغذية :

يقول هذا القسم المسئولية الكاملة عن كل ما يقدم بالمستشفى من أطعمة ومشروبات ، سواء كان ذلك مسئولية توفيرها جاهزة من مصادر التوريد الخارجية كما هو الحال بالنسبة للمشروبات الغازية ، أو مسئولية إعدادها وتجهيزها بمطابخ المستشفى كما هو الحال بالنسبة للأطعمة ، أو مسئولية تقديمها بعد الانتهاء من إعدادها وتجهيزها بالشكل المطلوب وفقا لاحتياجات المرضى .

و تقع هذه المسئولية على عاتق قسم التغذية ، سواء كان المطلوب توفير هذه الأطعمة و الخروبات لمرضى المستشفى أو للمرافقين لهم أثناء تواجدهم بالمستشفى .

رابعاً : قسم العيادات الخارجية :

تتمثل الخدمات التي يقوم بتقديمها قسم العيادات الخارجية في خدمات الكشف و طلب الأدوية ، و الأشعات و التحاليل ، و الطب الطبيعي و الرمد ... الخ .

حيث يتقدم المريض بطلب خدمة مريض خارجى و بناء عليه يتم توقيع الكشف الطبى على المريض مع تسجيل نتيجة الكشف و الإجراءات المطلوبة و التي قد تتمثل في :
- تقرير السدء .

- طلب إجراء طبي معين (معمل / أشعة / رسم قلب الخ) .

و بعد سداد المريض لقيمة الخدمات المطلوبة يتم تحديد ميعاد الاستشارة القادمة ، و ذلك بعد أن يكون قد قام بالإجراءات المطلوبة سواء كان تناول الدواء المحدد له ، أو إجراء التحاليل و الأشعة اللازمة .

خامساً : قسم الصيدلانية :

يتولى هذا القسم المسئولية الكاملة عن الأدوية - سواء كانت أدوية جاهزة أو تركيبات أدوية - و خدمة المرضى في هذا المجال . و يقوم قسم الصيدلانية بتوفير الأدوية اللازمة سواء بالنسبة لمرضى الإقامة بالأقسام الداخلية - حيث تضاف قيمتها على حساب المريض - بناء على تعليمات الطبيب المعالج بكتابة الأدوية المطلوبة على أوراق علاج المريض ، أو بالنسبة لمرضى العيادات الخارجية - حيث يقوم المريض بسداد قيمة الأدوية اللازمة به أو ما يثبت قيام الجهة المتعاقد معها المستشفى بسداد هذه القيمة مستقبلاً .

الفصل الخامس : دراسات الجدوى الاقتصادية للمنشآت الطبية

المبحث الأول : الأسلوب العلمى لدراسات الجدوى الاقتصادية

تعتبر **دراسات الجدوى الاقتصادية** عن مجموعة الأدوات و الأساليب العلمية التى تستخدم فى جمع البيانات و المعلومات و اختبار مدى صحتها و مناسبتها وجودتها و الاعتماد عليها لأعداد و رسم خطة استثمار دقيقة لمشروع من المشروعات ، تتوافق مع الظروف العامة و الخاصة السائدة حاليا ، و المتوقع أن تسود مستقبلا ، و قياس احتمالات نجاح و جدوى الأنفاق الاستثمارى الوجه لهذا المشروع و صلاحيته لمواجهة تغير هذه الظروف بدرجة مقبولة من التكيف المتناسب معه و مدى كفاءة هذا المشروع و قدرته على توليد عائد أو مردود اقتصادى مناسب من الربحية فى إطار الفرص البديلة للاستثمارات المطروحة أمامه .

يطلق البعض على **دراسة الجدوى الاقتصادية** دراسة الجدوى القومية للمشروع ، و لهذا كثيرا ما يتجاهل بعض المستثمرين هذه الدراسة الشديدة الأهمية ، و التى على البنوك و الأجهزة المصرفية الأهتمام بها ، بل و إعطائها أولوية خاصة بين مجموعة الدراسات المختلفة للجدوى ، حيث يتعين التأكد من أن المشروع المزعم إقامته سوف يعمل على تحقيق أحد أو بعض أو كل الأهداف القومية الآتية * :

١. أن يعمل المشروع على دعم التنمية الاقتصادية و الاجتماعية فى الدولة ، و بهفة خاصة تلك المناطق التى لها أولوية معينة فى الاستثمار فيها ، و هو ما يسمى بجغرافية المشروع و ما يمكن أن يحقق من عدالة توزيع فرص التنمية و بالتالى انتشار المشروعات و فرص توظيف الأموال .

٢. يساهم المشروع فى توسيع قاعدة الاقتصاد الوطنى ، و تقويته نشاطاته ، و تنمية للقدرة الإنتاجية لاقتصاد الدولة و من تقوية قدرة جهاز الإنتاج الوطنى على تقديم سلع أو خدمات تشبع احتياجات الأفراد .

٣. أن يساهم المشروع فى تنمية الطاقات الإنتاجية للاقتصاد الوطنى عن طريق رفع كفاءة استخدام الموارد المحلية و عوامل الإنتاج المحلية المتاحة .

* دراسات الجدوى و تقييم المشروعات - د/ محسن أحمد الخفيمى

٤. أن يعمل المشروع على توسيع قاعدة الاستخدام التكنولوجى و تطوير أساليب الإنتاج والعمل ، و جذب و استيعاب التكنولوجيا الحديثة و تطويرها للتوافق مع الواقع المحلى .
 ٥. أن يوفر المشروع فرص عمالة مناسبة للمواطنين ، و أن يعمل على تدريبهم و تأهيلهم و اكتسابهم مهارات ترفع من مستوى أدائهم و قدراتهم .
- و لدراسة الجدوى الاقتصادية ثلاث أبعاد رئيسية ، و هى أن يتم إجراء عدة تحليلات هامة للوقوف على مدى جدوى المشروع اقتصاديا و أهم هذه التحليلات ما يلى :

- تحليل التكلفة و العائد للمشروع الاستثمارى .
- تحليل اقتصاديات الحجم أو النطاق و السعة التى يوفرها المشروع الاستثمارى .
- تحليل علاقات الترابط و التشابك و الاعتمادية المتبادلة بين المشروع و المشروعات الأخرى ، و ما توجد علاقاتهم من قيمة مضافة و تراكمات رأسمالية .

تحليل التكلفة و العائد للمشروع الاستثمارى :

يعد تحليل التكلفة و العائد من أهم الأساليب الاقتصادية التى تستخدمها البنوك في دراسة جدوى المشاريع التى تقدم إليها لتمويلها من الناحية الاقتصادية ، و تحدد على ضوء نتائجها قرارات البنك في قبول تمويل المشروع أو رفضه . و يرتبط تحليل التكلفة و العائد للمشروع الاستثمارى بحسابات دقيقة للعمر الانتاجى للمشروع المطلوب إنشاؤه ، بل و بحسابات دقيقة للمراحل العمرية الإنتاجية التى سوف يمر بها هذا المشروع .

و يختلف مفهوم العمر الإنتاجى للمشروع عن العمر القانونى الذى ينص عليه في عقد تأسيس الشركة ، أو النظام الأساسى للمشروع ، أو فيها لما تحدده القوانين السارية . و يقصد بالعمر الإنتاجى للمشروع "المدة الزمنية التى يستطيع المشروع القيام فيها بنشاطه الإنتاجى السلمى و الخدمى على أكمل وجه" . و يضيف إلى هذا المفهوم البعض ، "بأن يعمل المشروع في هذه المدة بصورة اقتصادية " . أى يحقق العائد الاقتصادى المخطط المتفق عليه .

و يجب التحذير من خداع البيانات التى تقدم من جانب منتجى الآلات و المعدات عن العمر الفنى الذى يمكن للألة أن تستمر تعمل فيه ، حيث يمكن للآلات أن تعمل فنياً لمدة طويلة مع إجراء عمليات الصيانة الدورية لها ، إلا أن هذا العمر الفنى يختلف عن العمر الإنتاجى للألة ،

حيث يقصد بالمعمر الإنتاجي أن تعمل بصورة اقتصادية و تعطى عائداً ملموساً وفقاً للخطة الاستثمارية .

ومن هنا فإن **الاقتصاديات الآلات والمعدات** تتناقض مع استمرارها في العمل لاعتبارات التقدم الفني التكنولوجي باكتشاف آلات أفضل وكذا لاعتبارات الهلاك والبلى والاستخدام مما يؤدي إلى انخفاض إنتاجها وارتفاع تكاليف تشغيلها ، وبالتالي عدم اقتصادياتها .
وتبدأ **العملية التحليلية** التي سوف يتحملها المشروع و يتكبدتها و هي تتضمن تحديد **مجموعتين من التكاليف ، هما :-**

- **المجموعة الأولى** تشمل التكاليف أو نفقات التشغيل التي تغطي بنود الأنفاق المرتبطة بمعمليات التشغيل الجارية ، مثل الأجور والمرتبات ، و مصاريف الميانة ، و المواد الخام ، و الوقود ، و مواد التعبئة ، و الأنوات الكتانية ، و مصاريف النقل و الشحن و التفريغ و التأمين ، و النظافة و الحراسة ... الخ .

- **المجموعة الثانية** من التكاليف تتضمن التكاليف الاستثمارية الرأسمالية ، و هي تلك التكاليف المتعلقة بالأصول الثابتة و كل ما من شأنه أن يحدد الطاقة الإنتاجية الكلية للمشروع الاستثماري ، و بذلك تحتوي هذه المجموعة من التكاليف كافة بنود الأنفاق التي تمت على شراء المعدات والآلات و المباني والأراضي والأثاث و وسائل النقل و المواصلات ، و الاتصالات و حقوق المعرفة و براءات الاختراع و غيرها من أوجه الأنفاق الاستثماري الرأسمالي التي تعمل على زيادة القدرات و الطاقات الإنتاجية للمشروع الاستثماري .

و من ثم فانه يمكن القول أن التكاليف الثابتة ترتبط بحجم الطاقة الإنتاجية للمشروع ، و أن التكاليف المتغيرة مرتبطة بحجم الإنتاج زيادة و نقصاناً .

و من هنا فإن المحلل الاقتصادي للمشروع يقوم بتحديد بنود التكاليف بدقة كاملة و يساعده في ذلك الخطة الاستثمارية الموضوعية للإنفاق الاستثماري على المشروع ، و في الوقت ذاته ، فإن المحلل يتدخل عن طريق **مراجعة الخطة الاستثمارية ذاتها** ، من حيث :-

أ- حجم الأنفاق المطلوب لكل مرحلة من مراحل المشروع .

ب- التوقيت الزمني لهذا الأنفاق داخل كل مرحلة من هذه المراحل .

و غالباً ما ينجح المحلل الاقتصادي من خلال هذه الراجعة الدقيقة في خفض تكلفة المشروع ، و ترشيدها بالقضاء على الفاقد و العاطل من الأموال التي يتم الحصول عليها سواء من أصحاب المشروع ، و من تكلفة التمويل المقترض من الداخل من الجهاز المصرفي . و تساعد المحلل الاقتصادي في هذا المجال عملية "الجدولة الزمنية" لتصرفات المتعين القيام بها لتنفيذ المشروع ، ابتداء من إعداد دراسة الجدوى و إجازتها ، إلى التشغيل الفعلي و العملي للمشروع و تحقيق إيراد من مبيعاته ، و تساعد الجدولة الزمنية المحلل الاقتصادي على رصد بنود التكاليف بدقة مناسبة من خلال تتبع النقطي لتسلسل الأنشطة و التصرفات اللازمة لتنفيذ المشروع ، ابتداء من دراسة الجدوى و إعداد الرسم الهندسي الفني للمشروع و شراء الأرض و تشييد المباني و توريد الآلات و المعدات و تركيبها و اختبارها ، و تعيين العمالة و تدريبها و تأهيلها ، و توريد المواد الخام و مستلزمات التشغيل ، و الافتتاح الرسمي للمشروع ، و يتم ذلك وفق تسلسل منطقي تراكمي متماسك ، يؤدي إلى إنجاز المشروع بطريقة اقتصادية .

و يستخدم المحلل الاقتصادي كافة خبراته الشخصية للوصول الى تقدير دقيق لعناصر التكاليف الاستثمارية و التشغيلية التي يحتاج اليها المشروع ، و ليس الى عملية تخفيض التكلفة ، كما يحاول البعض أن يسمى اليها ، فمن المعروف أن حالة الإنتاج تشير الى وجود ارتباط عكسي بين عملية تخفيض التكلفة و بين انخفاض جودة المنتجات ، و ان هذه القضية المتصاعدة في ظل نظم الإنتاج الحديثة أصبحت تشير الى أهمية إعطاء المشروع التكلفة التي يستحقها فعلاً ، و ليس تخفيض التكلفة .

و أيما ما كان كمية الإنتاج تعتبر محدداً أيضاً لعناصر التكاليف ، فبينما تزداد أعباء التكاليف المتغيرة و نسبة مشاركتها في اجمالي تكلفة الوحدة المنتجة مع تزايد الكميات المنتجة ، نجد أن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة ينخفض ، و من هنا فان عناصر الرشادة تتجه أساساً الى معالجة الاستغلال الأمثل لموارد المشروع و رفع كفاءتها التشغيلية و قدرتها على توليد العائد و المربود الاقتصادي المناسب ، و ليس الى حذف بعض عناصر و مكونات العملية الإنتاجية

أو التشغيلية بأداء تخفيض التكلفة و بصرف النظر عن الجودة القياسية المحددة للإنجاز أو للأداء الخاص بالمشروع .

مراجعة الجدوى التمويلية للمشروع :

كثيرا ما تتجاهل بعض دراسات الجدوى السبع التمويل للمشروع الاستثماري ، وهو ما يؤثر على قدرة المشروع على تسير نشاطه بصورة طبيعية ، من حيث توفير السيولة الذاتية له ، والتي تمكنه من تحقيق أهدافه و يكمن مفهوم الوظيفة المالية في دراسات الجدوى الاقتصادية على النحو التالي :-

“ هي تلك الوظيفة التي تختص بعملية تخطيط و توجيه و تنظيم و متابعة تأمين احتياجات المشروع من الأموال و من خلال أفضل مزيج تمويلي من مصادر التمويل الخارجية ، و ادارة عمليات توظيف و تشغيل و استثمار هذه الأموال في مجالات النشاط الاقتصادي المختلفة بالمشروع الاستثماري و حاجة بالشكل الذي يعظم من ناتجها ، و يعطى أعلى مردود و عائد اقتصادي ممكن في ظل المتغيرات البيئية الداخلية و الخارجية المحيطة بالمشروع ” .

و يجدر أن نوضح أن الدراسة التمويلية للمشروع لا تنظر إلى التكلفة المباشرة لاستخدام الأموال المستثمرة من مصدر من مصادر التمويل ، على أنها فقط تلك التكاليف المتعين دفعها لهذا المصدر ، سواء كان هذا اقتراضا أو من مصادر التمويل الذاتية، و لكنها تتعدى ذلك إلى نطاق العائد الممكن تحقيقه باستخدام هذا المصدر أو بالاستعانة عنه ببديل آخر من بدائل مصادر التمويل .

و بالتالي يصبح من المتعين قبوله أو معرفته أو الارتكاز إليه كقاعدة عامة ، و هي :-

“ انه لا يتم الحصول على أى أموال من مصدر من مصادر التمويل ، اذا كانت تكلفة الحصول عليها أعلى من العائد الذي سيتحقق من توظيفها أو استثمارها في المشروع ” .

حيث أن تجاهل هذه القاعدة سوف يؤدي إلى ابتزاز من جانب أصحاب هذا المصدر و في الوقت ذاته تشكيل عبء على نمو و نجاح هذا المشروع .

و على هذا تمتد دراسة الجدوى التمويلية من أهم الدراسات التي تراجعها البنوك ، ليس فقط لكون المشروع يحتاج إلى الأموال حتى يمكن تنفيذه ، و لكن أيضا لأن جميع وظائف المشروع لا يمكن القيام بها ، أو حتى إيجادها دون أن يوفر القدر المناسب من هذه الأموال ،

و تعمل دراسة الجدوى المالية على رسم برنامج العمل لتوفير الأموال من مصادرها المختلفة ، سواء في شكلها الدائم (رأس المال) أو في شكلها المؤقت (القروض و التسهيلات) ، وإدارة هذه الموارد بالشكل الذى يحفظ للمشروع سيولته الكافية لمداد التزاماته ، وفي الوقت نفسه توظيف هذه الأموال بالشكل الذى يعظم ربحيتها . و من هنا تعمل

الدراسة التمويلية للمشروع على دراسة الجوانب الآتية :-

- احتياجات المشروع من الأموال .
- مصادر الحصول على الأموال المطلوبة .
- المزيج الأمثل لحجم التمويل المطلوب الحصول عليه من كل مصدر ، خلال فترة حياة المشروع المختلفة .
- التصوير التنبؤي للوضع المالي ، الذى سيكون عليه المشروع في المستقبل و إعداد القوائم المالية وفقا لهذه التصورات ، مع إعداد جداول استخدام أدواتها في التنبؤ و القياس و التقييم .

و هو ما سيتم تناوله هنا بشيء من التفصيل :-

تقدير احتياجات المشروع من الأموال :

بعد الانتهاء من الدراسات الفنية و معرفة حجم الأصول الثابتة و المتداولة و المستلزمات المختلفة للمشروع ، يتم تحديد حجم الأموال التى سوف يحتاج إليها المشروع لمباشرة نشاطه بسهولة و يسر ، و دون أن تحدث فيه أى اختناقات .

و لا تتم هذه العملية في إطار استاتيكي ، و لكنها تتم في إطار تصور شامل ديناميكي لما سوف يحدث في المستقبل خلال حياة المشروع ، و في كافة مراحله ، سواء في مرحلة إنشاء المشروع ، أو في سنين إنتاجه العادية و غير العادية ، و ما تحتاجه ظروف التشغيل في كل منها . و من هنا يتم إعداد خريطة للتدفقات النقدية للمشروع تشمل تصورا مستقبليا لتدفق الاستثمارات أو حجم الانفاق الاستثمارى و الجارى ، موزعا على فترات زمنية تغطى ، ليس فقط فترة إنشاء المشروع

وإعداده للتشغيل ، و لكن أيضا و بشكل أساسى لما بعد التشغيل ، لضمان حسن سير المشروع و قدرته على توليد إيرادات و فوائد تكفى لسداد التزاماته و استمراره في النشاط .

كما تستخدم في هذا المجال الموازنات التقديرية ، لتكون بمثابة خطة و برنامج للأنفاق الاستثمارى و الجارى ، للإيرادات المتوقعة تحقيقها ، و هنالك أنواع مختلفة من الموازنات التى يتم أعدادها في هذا المجال ، أهمها ما يلى :

- الموازنات التقديرية للإيرادات و المصروفات .
 - الموازنات التقديرية الرأسمالية .
 - الموازنات التقديرية النقدية .
 - الموازنات التقديرية العامة .
- و فيما يلى عرض موجز لاستخدام كل منها :-

١- الموازنات التقديرية للإيرادات و المصروفات :

و أهم أنواعها ، الموازنة التقديرية للمبيعات ، و باعتبار أن إيرادات المبيعات يمثل المحور الأساسى للإيرادات الخاصة بالمشروع و من ثم فإنه بناء على حركة الإيرادات يتم التخطيط المالى بشكل سليم . اما الموازنة التقديرية للمصروفات فتشمل كل بند من بنود المصروفات مثل الأجور و المواد و الإيجار و القوة المحركة ... الخ .

٢- الموازنات التقديرية الرأسمالية :

و هذه الموازنات يتم أعدادها من اجل تخطيط و برمجة الأنفاق على الأصول الرأسمالية مثل الأراضي و المباني و الآلات و المعدات ، و هذا النوع من الموازنات طويل الأجل .

٣- الموازنات التقديرية النقدية :

و يتم إعداد هذه الموازنات على أساس التوقع المستقبلى لحركة المقبوضات و المدفوعات النقدية التى سيتم حدوثها خلال عمر المشروع أو على الأقل عن الفترة المعدة عنها الموازنة ، و هى ما يمكن التأكد من توقيتها ، و في الوقت نفسه أداة متابعة سليمة لها ، فضلا عن أن موازنة

حركة النقدية تساعد على التأكد من سيولة المشروع وقدرته على سداد التزاماته وليس فقط الاعتماد على ربحية المشروع لأن جزءا كبيرا من هذه الأرباح مجمدة في شكل مخزون أو في أصول غير نقدية أخرى .

4- الموازنات التقديرية العامة :

وهي موازنات إجمالية تتعامل مع الكليات الإجمالية لحركة الموارد والاستخدامات الخاصة بالمشروع المزمع إنشائه ، ويجب أن تتوافر في هذا النوع من الموازنات بعض المرونة لمواجهة الظروف المتغيرة بدلا من اللجوء الى موازنات بديلة أو إضافية لمواجهة هذه الظروف ، فضلا عن إعطاء الفرصة للقائمين على إدارة المشروع للحركة المسموح بها ، ولإدارة المشروع إدارة رشيدة . وأيا ما كانت ، فإن دراسة الجدوى المالية تتضمن إيجاد رؤية مستقبلية لكل ما يتعلق بأمور الأموال في المشروع ، سواء من حيث :-

- تقدير احتياجات المشروع من الأموال .
- تحديد مصادر الحصول على هذه الأموال .
- أسلوب استخدام هذه الأموال بشكل سليم .

و يتم تقدير الاحتياجات المالية للمشروع من خلال تحديد إجمالي الاستثمارات المطلوبة وتساعد هذه العملية على رسم خطة لتدبير الاحتياجات المالية المطلوبة ، لأنه يصعب على كثير من المشروعات تدبير احتياجاتها المالية من مواردها الذاتية ، ومن ثم يتم تحديد شكل التمويل المطلوب للمشروع ، والذي يكفي لإنشائه وتشغيله و التوقيت المناسب للحصول على هذه الأموال خاصة من الموارد الخارجية ، و أن كمية النقود المطلوبة سوف تكون متوافرة لمقابلة الاحتياجات المختلفة للإنفاق على المشروع في الوقت المطلوب . ويساعد على ذلك تحديد كل من مصادر النقدية وتوقيتات الحصول عليها ، وكذا الدفعوات النقدية وتوقيتات استحقاقها .

المبحث الثاني : دراسات الجدوى الاقتصادية و المنشآت الطبية

مما لاشك فيه أن دراسات الجدوى الاقتصادية ما هي إلا مؤشر أساسي لمعرفة مدى نجاح المشروع من عدمه ، و هو ما زال فكرة لم تدخل دائرة التنفيذ لوضع مالك المشروع على الطريق الصحيح لتنفيذه لمشروعه سواء من ناحية الربحية أو طريقة تمويله للمشروع .

و تعتبر الدراسات الاقتصادية للمستشفيات من الدراسات التي تحتاج إلى عناصر فائقة سواء من الناحية التقديرية للباحث أو الاحتياجات المتداولة ، و تدور هذه الدراسات حول قياس درجة النجاح و الفشل و تحديد إمكانية التنفيذ عمليا و حساب مقدرات التشغيل و المدخلات و الأصول الثابتة و المتغيرة و مدى توفر المعرفة الطبية لتقديم خدمات طبية معينة و تدخل هذه الدراسات تحت عنوان دراسة الإمكانية الفنية للمنشأة الطبية و هي ضرورية سواء كانت تلك المنشأة خاصة تهدف لتحقيق الربح أو عامة تستهدف خدمة المرضى و المواطنين و غالبا ما تشمل هذه الدراسة العناصر التالية : *

- ١- قياس الطلب على الخدمة ، و الصفات الصحية و الاجتماعية و البيئية و السكانية للمرضى و المجتمع .
- ٢- قياس الاحتياجات الرأسمالية من خلال الميزانية التقديرية لمصادر و استخدامات الأموال مع تقدير المعدات الطبية المطلوبة لتحقيق الأهداف .
- ٣- تحديد الاحتياجات البشرية و المادية اللازمة للمنشأة الطبية .
- ٤- قياس الطاقة التشغيلية للمستشفى من النواحي النظرية و العملية و المادية .
- ٥- مراجعة الطلب على الخدمة الطبية بالطاقة المقدرة و قياس الفائض الغير مستغل من الطاقة أو العجز الذي ينشأ عن زيادة الطلب على الطاقة و إيجاد الحلول البديلة لمواجهة هذا العجز بالتوسع الداخلي و كذا جدولة التشغيل بالمنشأة الطبية وفقا لخطة زمنية متواكبة مع خط سير الخدمة الطبية .

* عبارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية - د/ فريد النجار

و يلاحظ أن الدراسة التي تتعلق بالمنشأة الطبية يجب أن تتم من خلال الأهداف التالية : *

١- العناصر الأساسية للمستشفى .

٢- مستوى الخدمة الطبية المقدمة .

٣- مستوى الخدمة الفندقية لغرف المرضى .

و بناء على الأهداف المشار إليها يتم تحديد السياسات العملية للإدارات المختلفة للمنشأة

الطبية و على وجه الخصوص ما يلي :

١- الوحدات الوظيفية و العلاقات فيما بينها .

٢- الوظيفية و النطاق .

٣- المبادئ التنظيمية التي تحكم التخطيط الشامل للخدمة الطبية .

مع ملاحظة أن الأنشطة التي تتطلب توسع في المستقبل بالمستشفى

تشمل الوحدات التالية :

١- العيادة الخارجية .

٢- وحدة التشخيص بالإشعاع الموجه .

٣- وحدة الطب العام .

٤- وحدة التحاليل .

٥- غرف العمليات .

و بعد انتهاء مراحل الدراسة السابقة تأتي مرحلة التقييم و اتخاذ القرار بالقيام

بالشروع من عدمه ، فإذا كانت نتائج الدراسة و التحليلات إيجابية فإن صاحب

المشروع سوف يقدم على تنفيذه .



الباب الثانى : المنشآت الطبية من الناحية الحاسبية

مقدمة

يعتبر نشاط المنشآت الطبية من الأنشطة الخدمية ، فمثلا المستشفيات تقوم بتقديم الخدمات الطبية المختلفة بالرغم من أنها تقوم ببعض جوانب النشاط التجاري ضمن نشاطها المعتاد .

و نظام المعلومات المحاسبية هو نظام فرعى لنظام المعلومات الإدارية في المنشأة و غالبا ما تصنف البيانات المحاسبية إلى قسمين رئيسيين هما :

البيانات المالية و بيانات التكاليف و لذلك فإن نظام المعلومات المحاسبية بدوره يتكون من نظامين فرعيين هما :

٢- نظام محاسبة التكاليف

١- نظام المحاسبة المالية

و على الرغم من أن مخرجات كل من النظامين يمكن أن تتاح لمستخدميها سواء كانوا داخل المنشأة أو من خارجها ، إلا أنه غالبا ما يركز نظام محاسبة التكاليف على تقديم المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة الداخلية بالمنشأة .

الملاحظ أن نظام المحاسبة المالية يهتم بتسجيل و تصنيف و تبويب المعاملات المالية و التقرير عنها و لذلك فهي تركز على علاقات المعمل بالعالم الخارجى بالإضافة إلى تجهيز الحسابات الختامية ، كما أن الهدف الأول للمحاسبة المالية هو إدارة الموارد المالية للمنشأة "Financial Accounting" .

أما بالنسبة لنظام محاسبة التكاليف فإن المهمة الأساسية لها هي تسجيل المصاريف وإعطاء معلومات عن التكلفة للإدارة ، لذلك فإن محاسبة التكاليف له مسئوليتين أساسيتين هما : "Cost Accounting" :-

١- تصميم نظام التكاليف ومراقبة عمل هذا النظام .

٢- الإمداد بمعلومات من أجل مطالب إدارية .

ولعل أهم الفروق بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف يتمثل في اختلاف طبيعة عمليات التصنيف والتجميع والتشغيل والتقرير بشأن المصروفات .

ففي نظام المحاسبة المالية ، نجد أن المصروفات تصنف نوعيا أى إلى أجور ومرتبات ومكوناتها ومواد وإيجارات وكهرباء وإهلاك للأصول الثابتة ... الخ ، بينما في نظام محاسبة التكاليف لا يكتفي بمثل هذا التصنيف النوعي وإنما يعاد تصنيف المصروفات وفقا للمعيار من الأسس التي تختلف بحسب الهدف من تصنيف التكاليف بحسب مسبباتها إلى تكاليف صناعة وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية وتمويلية وقد تحنف إداريا بحسب مصدرها بتصنيفها حسب الإدارات والأقسام أو بحسب الموقع الجغرافي أو بحسب العمليات ، كما قد يتم تصنيف التكاليف أيضا حسب سلوكها تجاه التغيرات في أحجام الإنتاج أو المبيعات إلى : تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة الخ .

ومن خلال هذا الباب نتناول قضية هامة في المجال المحاسبي "المالي والتكاليفي" ألا وهي كيفية تصميم نظام المحاسبة المالية وكذا محاسبة التكاليف في المنشآت الطبية ، وقد حاولنا أن تجمع في هذه الدراسة بين الأساس النظري والتطبيق العملي للمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في نشاط المنشآت الطبية بما يحقق الأهداف المنشودة .

الفصل الأول : التنظيم المحاسبي المالي

التنظيم المحاسبي المالي

مفهوم التنظيم المحاسبي :

يعتبر النظام المحاسبي الوسيلة الأساسية لإعداد و عرض القوائم المالية بالشكل الذي يمكن من إجراء المقارنات و التحليلات بين المنشآت الطبية المختلفة و بين أداء المنشأة الطبية من فترة لأخرى من خلال إظهار نتيجة النشاط و المركز المالي في نهاية الفترات المحاسبية المختلفة .

* و من الملاحظ أن المحاسبة المالية تختلف عن المحاسبة الإدارية ففي مجال المحاسبة المالية Financial Accounting تتركز في تسجيل و تصنيف و تحليل و تلخيص و تقرير نتائج النشاط و العمليات التي تقوم بها المنشأة للجهات الخارجية و كذا إعداد مجموعة من القوائم المالية مثل قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و قائمة التدفقات النقدية ، أما في مجال المحاسبة الإدارية Management Accounting تتركز في توفير المعلومات التي تغطي احتياجات المستخدمين للبيانات المحاسبية ، حيث أن هذه المعلومات تساعد على تحقيق ما يلي :

١- تخطيط العمليات في الفترة القصيرة و الفترة الطويلة .

٢- الرقابة على نتائج العمليات .

٣- اتخاذ القرارات .

و نظرا لاختلاف طبيعة النظام المحاسبي في نشاط المنشأة الطبية عنه في الأنشطة الأخرى ، فإن الأمر يستلزم التعرض لاعتبارات تصميم النظام المحاسبي في المنشآت الطبية لاستخلاص الأسس التي يتطلبها إعداد دليل الحسابات و المجموعة المستندية و الدفترية لهذا النشاط .

مكونات النظام المحاسبي :

تتلخص أهم مكونات النظام المحاسبي المالي في المنشآت الطبية فيما يلي :

١- مزج القواعد و الفروض و المفاهيم المحاسبية بنشاط المنشأة للوقوف على مدى تأثير البنود

المحاسبية لهذا النشاط بتلك القواعد و الفروض المحاسبية .

٢- إظهار الخصائص المميزة لنشاط المنشآت الطبية مع التركيز على الخصائص التي يدخل في

تقديرها عنصر الاحتمالات و بيان الأساليب المتبعة في تقدير قيمتها وفقا للتغيرات

المتوقعة في حجم النشاط .

* المحاسبة الإدارية - د/ صبحي الخطيب

٣- إعطاء عناية خاصة للأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية كالموازنات التقديرية إلى جنب مع أهداف المحاسبة المالية لتمكن توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات .

٤- التأكيد على أهمية الدور الرقابي للنظم المحاسبية لضبط ورقابة العمليات النقدية الأمر الذى يبرز دور نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة من حيث سرعة وكفاءة عمليات المراجعة الداخلية .

٥- الاهتمام بتوفير البيانات الإحصائية مثل معدلات الأشغال ومتوسط مدد الإقامة والإيراد السنوي لما لهذه البيانات من أهمية في رسم وتخطيط سياسات المنشأة وكذا إجراء التحليل المالي للقوائم المالية للنشاط للتعرف على مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة عن طريق مقارنة المعدلات في الفترات المحاسبية المتتالية .

مبادئ التنظيم المحاسبى :

إن إعداد التنظيم المحاسبى في المنشآت الطبية يجب أن يركز على ركائز معينة يمكن تلخيصها فيما يلى :

١- الملائمة والتوافق مع طبيعة نشاط المنشآت الطبية وخصائصه ، مع عدم التضحية في ذات الوقت بعاملى الدقة والسرعة في إنتاج المعلومات .

٢- القدرة على إنتاج كافة المعلومات بالشكل وفي الوقت المناسب لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .

٣- مرونة النظام حتى يستطيع استيعاب التغيرات التى تحدث في حجم نشاط المنشأة دون حاجة إلى إعادة تصميم النظام بالكامل .

٤- القدرة على الوفاء باحتياجات النشاط الخدمى للمنشأة كالرعاية الطبية العلاجية والخدمات الطبية الفنية بنفس الكفاءة لكل الأنشطة .

٥- إعطاء الأهمية للبيانات الإحصائية الخاصة بحركة المرضى وتوفير كل المعلومات عنهم بنفس الدرجة التى يعطيها للبيانات المالية لما للبيانات الإحصائية من أهمية في تخطيط استغلال طاقات المنشأة أفضل استغلال .

أهداف التنظيم المحاسبي :

ينبغي أن يحقق التنظيم المحاسبي للنشاط الطبي الأهداف التالية :-

- ١- ضبط حركة المرضى سواء مرضى العيادة الخارجية أو مرضى الإقامة و تنظيم استغلال طاقة المستشفى .
- ٢- إمسك حسابات المرضى و تسجيل معاملاتهم مع المستشفى أولاً بأول و استخراج الحسابات اللازمة في نهاية فترة علاجهم .
- ٣- تسجيل معاملات النشاط و أحداثه المالية بالشكل الذي يتيح نتائج أعمال ذلك النشاط و قياسها في صورة صافي ربح أو صافي خسارة عن فترة محاسبية معينة بمقابلة مصروفات الفترة بإيراداتها .
- ٤- رقابة عناصر الإيرادات و المصروفات من خلال الدورات المستندية المختلفة و تطبيق سياسات المراقبة الداخلية و الضبط الداخلي ، و المحافظة على أصول المنشأة و ممتلكاتها من السرقة أو الضياع و توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .
- ٥- تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية و إعداد التقارير الدورية و خاصة لأغراض تقييم مدى كفاءة أداء العاملين بالمنشأة و اكتشاف جوانب القصور و اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المجالات التي تستند إلى معلومات مالية .

مقومات التنظيم المحاسبي :

لتحقيق الأهداف السابقة ، فإن التنظيم المحاسبي يجب أن يقوم على المقومات الآتية :

- ١- الدليل المحاسبي
- ٢- المجموعة المستندية
- ٣- المجموعة الدفترية
- ٤- القوائم المالية

المبحث الأول : الدليل المحاسبي

مفهوم الدليل المحاسبي :

هو كشف أو قائمة تحتوى على كافة حسابات المنشأة الطبية الرئيسية و الفرعية ، مبنية بطريقة سليمة منتظمة تكفل تحديد طبيعة كل حساب من حسابات المنشأة و تصنيفه بحسب ما إذا كان أحد بنود الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات .

و يمثل الدليل المحاسبي توثيقا رسميا لتلك الحسابات وفقا لظهورها بالسجلات المحاسبية و الكشوف و الملخصات الدورية .

أهمية إعداد الدليل المحاسبي :

إن أهمية إعداد الدليل المحاسبي تكمن في أنه يحقق ما يلى :

- ١- تسهيل عمليات تجميع و تبويب المستندات حيث يمكن فرزها مباشرة طبقا للدليل .
- ٢- تسهيل إجراءات المراجعة الداخلية و الخارجية للحسابات ، كما يمكن من إعداد القوائم الختامية في سهولة و يسر .
- ٣- الاعتماد على الدليل في حصر القيم المالية زمنيا و مطابقتها و استخراج نسب التغير لأغراض مقارنة النتائج على مدى فترات محاسبية متتابة .

اعتبارات إعداد الدليل المحاسبي :

هناك اعتبارات محددة يجب مراعاتها في إعداد الدليل المحاسبي للمنشأة الطبية حتى يحقق أهدافه المرجوة و هذه الاعتبارات تلخصها فيما يلى :

- ١- المرونة في الإعداد و القابلية لإضافة أو حذف حسابات دون تأثير على ترتيب الدليل .
- ٢- وضوح و سهولة استخدامه من قبل المختصين .
- ٣- أن يتناسب نظام ترقيمه مع متطلبات التشغيل الإلكتروني للبيانات .

خطوات إعداد الدليل المحاسبي :

تتبع الخطوات التالية في إعداد الدليل المحاسبي في المنشآت الطبية :

أ- حصر جميع الحسابات التي تستخدم بالنشأة الطبية و تلك التي يتطلب الأمر استخدامها مستقبلا .

ب- تصنيف الحسابات إلى عدد قليل من المجموعات الرئيسية المتجانسة من حيث طبيعتها و البيانات التي تتضمنها و ترتيبها ، بحيث يسهل التعرف على الحسابات الرئيسية و الحسابات المساعدة ثم تقسيم المجموعات المساعدة إلى عدد من الحسابات الفرعية ، و بصفة عامة تصنف حسابات الدليل إلى خمسة مجموعات رئيسية :

- | | |
|------------------------|---------------------|
| ١- حسابات الأصول | ٢- حسابات الخصوم |
| ٣- حسابات حقوق الملكية | ٤- حسابات المصروفات |
| ٥- حسابات الإيرادات | |

ج- ترقيم الحسابات أو ترميزها و يقصد بذلك تخصيص رقم أو رمز أو خليط منهما لكل حساب و ذلك على النحو التالي :

أولاً : حسابات قائمة المركز المالي (الميزانية) و تصنف كما يلي :

- ١- الأصول و يرمز لها بالرقم (١) .
- ٢- الخصوم و يرمز لها بالرقم (٢) .
- ٣- حقوق الملكية و يرمز لها بالرقم (٣) .

و يتفرع من كل منها حسابات مساعدة على مستوى رقمين ثم إلى حسابات فرعية على مستوى ثلاثة أرقام و هكذا ...

ثانياً : حسابات النتيجة (قائمة الدخل) و هي التي تبين حسابات كل من الإيرادات و المصروفات و ينتج عن مقابلهما معا نتيجة النشاط الجارى للمنشأة من ربح أو خسارة و تقسم إلى مجموعتين هما :

- ١- المصروفات و يرمز لها بالرقم (٤) .
- ٢- الإيرادات و يرمز لها بالرقم (٥) .

و فيما يلي لورد نموذج للدليل المحاسبي للمنشأة الطبية :

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
الأصول	١			
أصول متداولة		١١		
تقديمية وودائع			١١١	
تقديمية بالخزينة الرئيسية				١١١١
تقديمية بخزينة المصروفات النثرية				١١١٢
تقديمية بالبنك - عملة محلية				١١١٣
تقديمية بالبنك - عملة أجنبية				١١١٤
شيكات تحت التحصيل				١١١٥
حسابات تحت التحصيل			١١٢	
حسابات المرضى				١١٢١
العملاء (شركات و هيئات و أطباء)				١١٢٢
أوراق القبض				١١٢٣
المخزون			١١٣	
مخزون الأغذية				١١٣١
مخزون الأدوية				١١٣٢
مخزون مستلزمات طبية				١١٣٣
مخزون مهمات الغرف				١١٣٤
مخزون قطع الغيار و مواد الميانة				١١٣٥
مخزون مواد التنظيف				١١٣٦
مخزون كيماويات و أفلام أشعة				١١٣٧
مصرفات مدفوعة مقدما			١١٤	
إيرادات مستحقة			١١٥	
أصول ثابتة		١٢		
أراضي			١٢١	
مباني			١٢٢	
مباني المتخني				١٢٢١
مباني الميكنات الخارجية				١٢٢٢

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
أثاث وتركيبات			١٢٣	
أثاث وتركيبات الأقسام الطبية				١٢٣١
أثاث وتركيبات العيادات الخارجية				١٢٣٢
أثاث وتركيبات الأقسام الإدارية				١٢٣٣
آلات ومعدات			١٢٤	
آلات ومعدات بالأقسام الطبية				١٢٤١
آلات ومعدات بالعيادات الخارجية				١٢٤٢
آلات ومعدات غير طبية				١٢٤٣
آلات كاتبة وحاسبة				١٢٤٤
وسائل نقل وانتقالات			١٢٥	
نقل داخلي				١٢٥١
نقل خارجي				١٢٥٢
المفروشات والستائر والسجاد			١٢٦	
مفروشات بالغرف				١٢٦١
مفروشات بالعيادات الخارجية				١٢٦٢
مفروشات بالأقسام والراكز الأخرى				١٢٦٣
الخصوم	٢			
خصوم متداولة (قصيرة الأجل)		٢١		
دائنون وأرصدة دائنة			٢١١	
دائنون (موردون)				٢١١١
أوراق المدفوع				٢١١٢
مصرفيات مستحقة				٢١١٣
إيرادات مستحقة				٢١١٤

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
قروض وبنوك دائنة			٢١٢	
قروض قصيرة الأجل				٢١٢١
بنوك دائنة (سحب على المكشوف)				٢١٢٢
مخصصوم ثابتة (طويلة الأجل)		٢٢		
قروض و تسهيلات طويلة الأجل			٢٢١	
قروض طويلة الأجل				٢٢١١
سندات				٢٢١٢
تبعوعات وإعانات		٢٣		
مستحقوق الملكية	٣			
رأس المال		٣١		
أسهم رأس المال المملوكة			٣١١	
مساهمات الحكومة			٣١٢	
امتيازات		٣٢		
احتياطي تحسين الخدمة			٣٢١	
احتياطي شراء سندات مالية			٣٢٢	
مخصصات		٣٣		
مخصصات إهلاك			٣٣١	
مخصصات أخرى			٣٣٢	
الأرباح		٣٤		
أرباح مرحلة			٣٤١	
أرباح المدام			٣٤٢	
المصروفات	٤			
مصروفات أقسام التشغيل		٤١		
مصروفات قسم الإقامة			٤١١	
مستلزمات و مهمات الغرف				٤١١١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١١٢
قطع غيار و صيانة للغرف				٤١١٣
مطبوعات و أدوات مكتبية				٤١١٤
إهلاك أصول قسم الغرف				٤١١٥

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
مصرفات قسم العيادات الخارجية			٤١٢	
مستلزمات و مهمات العيادات الخارجية				٤١٢١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٢٢
قطع غيار و صيانة للعيادات الخارجية				٤١٢٣
مطبوعات و أدوات كتابية				٤١٢٤
إهلاك أصول قسم العيادات الخارجية				٤١٢٥
مصرفات قسم الاستقبال			٤١٣	
تكلفة مكالمات				٤١٣١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٣٢
إهلاك الأصول بقسم الاستقبال				٤١٣٣
مصرفات الصيدلية			٤١٤	
مستلزمات سلعية للصيدلية				٤١٤١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٤٢
قطع غيار و صيانة للصيدلية				٤١٤٣
مطبوعات و أدوات كتابية				٤١٤٤
إهلاك أصول الصيدلية				٤١٤٥
مصرفات الإدارة و أقسام الخدمات		٤٢		
أجور و مرتبات و ما في حكمها			٤٢١	
مصرفات إدارية و عمومية			٤٢٢	
مصرفات ضيافة و استقبال			٤٢٣	
مصرفات سفر و اتصالات			٤٢٤	
إهلاك الأصول الثابتة			٤٢٥	

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
مصرفيات قسم التسويق و العلاقات العامة		٤٣		
أجور و مرتبات و ما في حكمها			٤٣١	
مطبوعات و أدوات مكتبية			٤٣٢	
إعلانات			٤٣٣	
مصرفيات ضيافة و استقبال			٤٣٤	
إيرادات	٥			
إيرادات الإقامة		٥١		
إيرادات إقامة			٥١١	
إيرادات مستلزمات طبية			٥١٢	
إيرادات إشراف طبي			٥١٣	
إيرادات العيادات الخارجية		٥٢		
إيراد الكشف			٥٢١	
خدمات خاصة			٥٢٢	
طبيب طبيعى			٥٢٣	
أشغال			٥٢٤	
إيرادات الخدمات الفنية		٥٣		
عمليات			٥٣١	
معمل			٥٣٢	
أشغال			٥٣٣	
بنك الميون			٥٣٤	
إيرادات العيادية		٥٤		
إيراد أجهزة جراحة			٥٤١	
إيراد تركيبات أنوية			٥٤٢	
إيرادات أخرى			٥٤٣	
إيجارات مائدة و إيرادات أخرى		٥٥		
إيراد إيجارات			٥٥١	
إيراد فواتير			٥٥٢	
إيراد أوراق مالية			٥٥٣	
إيرادات متنوعة		٥٦		

المبحث الثاني : المجموعة المستندية

تعتبر المستندات هي الدليل المادي الذي يثبت ويؤيد صحة وسلامة تعاملات المنشأة الطبية .
وقد تكون هذه المستندات مالية تثبت وقائع وأحداث مالية وتتخذ في هذه الحالة هذه المستندات كمصدر للتقيد في سجلات ودفاتر المنشأة وقد تكون مستندات تحتوي على معلومات إحصائية وتتخذ في هذه الحالة هذه المستندات أساسا لإعداد الكشوف والقوائم الإحصائية اللازمة لمتابعة اتجاهات أداء المنشأة وتخطيط سياساتها .

وقد تكون هذه المستندات خارجية أي يتم إعدادها خارج المنشأة الطبية وتكون صادرة من الغير أو قد تكون هذه المستندات داخلية يتم إعدادها داخل المنشأة سواء للاستخدام الداخلي بين الإدارات والأقسام المختلفة أو للاستخدام الخارجي حيث يتم إصدارها للغير .
و يلزم عند تصميم المستندات الأخذ في الاعتبار كل الشروط الواجب مراعاتها في هذا المجال من وضوح وبساطة ودقة وموضوعية بما يحقق الغرض من استخدام هذه المستندات .

ومن الأهمية بمكان ضرورة إحكام الرقابة الداخلية على كافة أقسام وأنشطة المنشأة ، وهذا يستلزم تصميم الدورة المستندية و المستندات ذات العلاقة بحيث لا يقوم أحد العاملين بالمنشأة بأداء عملية من أولها لآخرها وذلك من أجل حماية أصول إيرادات المنشأة من الضياع والسرقة وسوء الاستخدام .

و تهدف الدورة المستندية المتعلقة بالحسابات المالية إلى تحقيق ما يلي :

١- حصر الخدمات الطبية الفنية التي تم تقديمها لمرضى العيادات الخارجية ، وكذا حصر وتحديد قيمة أتعاب الأطباء المستحقة للأخصائيين الذين قاموا بالكشف في العيادات الخارجية حسب الاتفاق معهم .

٢- حصر قيمة مبيعات الخدمات الأخرى لمرضى العيادات الخارجية على اختلاف أنواعهم وسواء كانت خدمات طبية فنية أو مساعدة .

٣- إعداد نظام يكفل حصر وتسجيل المرضى القادمين للعلاج بالأقسام الداخلية على اختلاف أنواعهم وطرق السداد المختلفة ومتابعتهم أثناء فترة إقامتهم وفي حالة عودتهم مدة أخرى ، وكذا حصر قيمة الخدمات الطبية الفنية التي قدمت للمرضى أثناء إقامتهم وقيدها على حساب المريض أولا بأول .

٤- حصر كافة الإيرادات النقدية والآجلة لمرضى الأقسام الداخلية وتسوية حسابهم فور التصريح لهم بالخروج .

٥- التوجيه المحاسبي السليم لأنشطة العيادات الخارجية بالدفاتر المحاسبية وكذا التوجيه المحاسبي السليم للإيرادات الناتجة عن مرضى الأقسام الداخلية .

المبحث الثالث : المجموعة الدفترية

المجموعة الدفترية بالمنشآت الطبية هي السجلات التي يتم فيها إثبات عمليات المنشأة وأحداثها المالية و مصدر القيد في هذه السجلات هي المستندات المختلفة الخاصة بتلك العمليات وبالطبع تختلف هذه السجلات من منشأة لأخرى من حيث العدد والشكل ، بحسب حجم المستشفى ودرجة ومدى تنوع أنشطتها ، فالمستشفيات الكبرى ترغب في معرفة نتائج الأداء على مستوى كل قسم من الأقسام وعلى مستوى كل نشاط من الأنشطة الرئيسية ، أما المستشفيات المتوسطة والصغيرة الحجم ، فقد ترى الإدارة الاكتفاء فقط بمعرفة النتائج للأداء الكلي للمستشفى كوحدة واحدة ، وبالتالي فإن تصميم الدفاتر و السجلات يختلف في ضوء ما تقرره الإدارة من سياسات .

وقبل أن نتناول بالشرح لتفاصيل المجموعة الدفترية للمنشأة الطبية فإن الأمر يتطلب شرح تفصيلي للإيرادات ومصروفات المنشأة الطبية .

أ- إيرادات المنشأة الطبية :

تتلخص الأقسام الرئيسية لإيرادات المستشفيات فيما يلي :

- ١- **إيرادات الإقامة و التمريض العادي** : و المقصود هو الأجر الذي تتقاضاه المستشفى من نزلاءها من المرضى مقابل ما يدفعونه لها عن إقامتهم بها و تمريضهم التمريض العادي . و تمثل هذه الإيرادات عنصر رئيسيا من أبواب الإيرادات و تتفاوت درجات الإقامة بالمستشفى و الأجر الذي يدفعه المريض في كل منها و لهذا نجد أن درجات الإقامة بالمستشفيات تتراوح بين الأجنحة و الدرجة الأولى و الثانية و الثالثة .
- ٢- **إيرادات الأسرة الإضافية** : و المقصود هو الأجر الذي تتقاضاه المستشفى من المرافقين للمرضى أثناء إقامتهم بالمستشفى ، و يكون هذا الأجر عادة أقل من الأجر الذي يدفعه المريض .
- ٣- **إيرادات الفحص و التحليل** : و تمثل هذه الإيرادات المبالغ التي تتقاضاه المستشفيات من المرضى عن أعمال الفحص و التحليل التي يقوم بها قسم التحليلات الطبية بالمستشفى .

٤- **إيرادات قسم الأشعة :** و هى المبالغ التى يدفعها المرضى كأجر مقابل الكشف عليهم بالأشعة كشفا نظريا أو صور الأشعة التى تؤخذ لهم .

٥- **إيرادات الأجهزة الطبية :** و تمثل المبالغ التى تتقاضاها المستشفى من المرضى نتيجة استخدامهم لبعض الأجهزة الطبية فى علاج بعض الأمراض الخاصة .

٦- **أرباح مخزون الأدوية :** تقوم المستشفيات عادة بشراء كميات كبيرة من الأدوية لصرفها من مخازنها مباشرة الى المرضى عند الحاجة أو لاستخدامها فى الأقسام المختلفة بالمستشفى ، و تحقق المستشفيات ربحا من وراء ذلك لأنها تحصل على الأدوية من مصادر بائنة مخفض مما يمكنها من تحقيق ربح من هذه العملية ، و لأهمية هذه الإيرادات و لاختصاصها للرقابة ، نجد أنه يخصص حساب لذلك يتكون من العناصر التالية : أدوية أول المدة - مشتريات الأدوية خلال العام - مبيعات الأدوية خلال العام - أدوية آخر المدة .

و يمثل رصيد هذا الحساب مجمل ربح أو خسارة الأدوية أى أنه يوضح النتيجة النهائية لنشاط المستشفى فى الاتجار بالأدوية .

٧- **أرباح البوفيه :** و عناصر هذا الحساب التى تظهر بدفاتر المستشفى هى : مواد البوفيه فى أول المدة - مشتريات مواد البوفيه خلال العام - مصروفات البوفيه - مبيعات البوفيه - مردودات المشتريات - مردودات المبيعات - بضاعة آخر المدة لمواد البوفيه ، و تكون نتيجة هذا الحساب مجمل الربح أو الخسارة .

٨- **إيرادات الغسيل و الكي :** و يمثل هذا الحساب ما تتقاضاه المستشفى من أجور عن غسيل و كي ملابس المرضى و المرافقين .

٩- **إيرادات غرفة العمليات :** و يمثل هذا البند الأجور التى تتقاضاها المستشفى عن إعداد غرفة العمليات لكى يجريها أطباء المستشفى أو الأطباء الخارجيون .

١٠- **التبرعات :** تعتبر التبرعات مصدرا من المصادر الرئيسية لإيرادات المستشفيات الخيرية و تعتبر ربحا للسنة التى حصلت فيها أو استحققت عنها ، و يتبرع البعض بمبالغ الى المستشفيات لتستخدمها بشروط معينة مثال ذلك إعانات المرضى العاجزين عن السداد .

ب- مصروفات المنشأة الطبية :

تتكون العناصر الرئيسية لمصروفات المنشأة الطبية مما يلي :

- ١- **مصروفات الإقامة و التمريض :** يقصد بها المصروفات التي يدفعها المريض كأجر عن إقامته في المستشفى و تمريضه التمريض العادى و يكاد يكون هذا الأجر معادلا لما يدفعه نزلاء الفنادق بدرجاتها المختلفة مع إضافة نسبة مئوية ضئيلة لمقابلة مصروفات التمريض العادى و يدخل تحت هذا الباب حسابات فرعية من بينها : استهلاك الأسرة و الأثاث فى غرف المرضى - مصروفات الإصلاح و الصيانة فى غرف المرضى - مرتبات هيئة التمريض - مرتبات الخدمة العامة - مرتب الطبيب المقيم - استهلاك الكهرباء و المياه - الأغذية التى تقدم للمرضى - الأدوية المنصرفة للتمريض العادى - أدوات النظافة - مصروفات المصاعد الخاصة بالمرضى - مصروفات الحفلات الترفيهية للمرضى .
- ٢- **مصروفات الأسرة الإضافية :** يقصد بها المصروفات التى تنفقها المستشفى على المرافقين للمرضى و هى تتكون من المصروفات الآتية : استهلاك الأسرة و الأثاث - مصروفات الإصلاح و الصيانة - استهلاك الكهرباء و المياه - الأغذية التى تقدم للمرافقين .
- ٣- **مصروفات الفحص و التحليل :** يقصد بها المصروفات التى تدفعها المستشفى كمرتبات لأخصائى الفحص و التحليلات الطبية و ثمن المواد الأولية اللازمة لذلك و قيمة استهلاك الأجهزة الطبية المستخدمة فى هذا القسم .
- ٤- **مصروفات قسم الأشعة :** المقصود بها هو المصروفات التى تنفق فى هذا القسم و تتضمن استهلاك أجهزة الأشعة - الأفلام اللازمة لأخذ الصور - الكهرباء المستهلكة - مرتبات العاملين بالقسم - المواد اللازمة للعمل بالقسم .
- ٥- **مصروفات الأجهزة الطبية :** تستخدم المستشفيات أحيانا بعض الأجهزة الطبية كجهاز شفط الهواء و المصروفات الخاصة بهذه الأجهزة و المواد اللازمة لاستخدامها و هذه المصروفات تقيد على حساب مصروفات الأجهزة الطبية .

٦- **مصروفات غرفة العمليات :** تتضمن هذه المصروفات الآتية : استهلاك أجهزة غرفة العمليات - مرتبات هيئة التمريض الخاصة بغرفة العمليات - المواد الأولية الطبية المستخدمة في غرفة العمليات - الكهرباء و المياه المستخدمة في غرفة العمليات .

٧- **مصروفات الغسيل و الكي :** تتضمن هذه المصروفات مرتبات العاملين بالقسم و استهلاك الأجهزة و الأدوات المستخدمة في القسم و المياه و الكهرباء المستهلكة بالقسم .

٨- **المصروفات الإدارية :** يقصد بها المصروفات اللازمة لإدارة المستشفى و تتضمن مرتب المدير الإداري و مرتبات العاملين بالأقسام الإدارية المختلفة .

٩- **المصروفات العمومية :** يقصد بها المصروفات التي لا تخص قسم بالمستشفى بذاته إنما توزع على الأقسام بنسب متفاوتة و من بين هذه المصروفات مايلي :

مصروفات السيارات - المطبوعات و الأدوات الكتابية - مصروفات التليفونات - التأمين ضد الحريق - المصروفات القضائية - مصروفات الدعاية و الاعلان - مصاريف الانتقال - المصاريف النثرية .

١٠- **الاهلاكات :** يمكن تقسيم الاهلاكات بالنسبة للمستشفيات الى قسمين هما :-

أ- **إهلاكات عامة** من الصعب توزيعها على الأقسام المختلفة ، و لهذا يرى البعض إظهارها مستقلة في حساب الأرباح و الخسائر و من هذا النوع إهلاك المباني و إهلاك السيارات و إهلاك مصروفات التأسيس .

ب- **إهلاكات خاصة** يسهل تحميل الحسابات الخاصة بها مباشرة و من امثلة ذلك إهلاكات غرفة الأشعة الذي يُحمل به حساب مصروفات الأشعة و إهلاكات الأجهزة الطبية الذي يُحمل به حسابات الأجهزة الطبية و إهلاكات غرفة العمليات الذي يُحمل به مصروفات غرفة العمليات و لهذا لا تظهر هذه الاهلاكات بحساب الأرباح و الخسائر .

و يلاحظ أن المستشفيات تتبع طرق مختلفة في حساب **الاهلاكات** و هي :

أ- قد تحدد الاهلاكات على أساس نسبة معينة من قيمة الأصل أو من رصيد حسابه في نهاية السنة .

ب- قد تحدد الاهلاكات على أساس إتباع طريقة إعادة التقويم في آخر العام و ذلك بجرّد المواد الموجودة بالخازن و يحدد قيمتها و يكون الإهلاك في هذه الحالة هو الفرق بين قيمة

هذه المواد في أول العام مضافا إليه قيمة المشتريات خلال العام مطروحا منها قيمة تلك المواد في نهاية العام .

جـ- قد تتمتع المستشفيات طريقة إثبات المشتريات من المواد الجديدة و تحميل قيمتها مباشرة لحساب الأرباح والخسائر على اعتبار أن المشتريات الجديدة تحل دائما محل المواد المستهلكة و تتمتع هذه الطريقة بالنسبة للبياضات و الفارش و البطاطين و الفوط و أدوات المائدة .

بعد هذا العرض السريع لإيرادات و مصروفات المنشأة الطبية سنتناول المجموعة الدفترية بالشرح و التحليل و تتكون المجموعة الدفترية بصفة عامة من مجموعة من السجلات المستخدمة في تسجيل و تبويب بيانات أنشطة المنشأة الطبية و تختلف و تتنوع السجلات و الدفاتر المستخدمة في المنشأة الطبية حسب حجم و درجة المستشفى .

و تتكون المجموعة الدفترية من :-

أ- سجلات لنظام الضبط الداخلي .

ب- مجموعة دفترية محاسبية .

أ- سجلات لنظام الضبط الداخلي

—

تقوم إدارة المستشفى بإسك السجلات و الدفاتر اللازمة لنظام الضبط الداخلي بها التالية :

أولاً : دفتر استقبـال المرضى .

ثانياً : دفتر الحسابات الشخصية للمرضى .

ثالثاً : دفتر المقبوضات النقدية .

رابعاً : دفتر المصروفات بخيـكات .

خامساً : دفتر صندوق المصروفات النثرية .

سادساً : دفتر المواد بالسـخـازن .

سابعاً : دفتر المقبوضات الواردة بالبريد .

ثامناً : دفتر مقبوضات مبيعات البوفيه .

و فيما يلي سنتناول كل من هذه السجلات السابقة بالشرح و التطليل و هي :
أولاً : دفتر استقبال المرضى :

هذا الدفتر بياني تستخدمه المستشفيات لتسجيل كافة بيانات المرضى بمجرد دخول المستشفى و يتكون هذا الدفتر من البيانات التالية :

رقم مسلسل و من واقع هذه الخانة يمكن حصر عدد المرضى الذين دخلوا المستشفى ابتداء من أول السنة المالية حتى نهايتها أو حتى أى تاريخ معين - تاريخ دخول المريض المستشفى - اسم المريض و عنوانه - اسم الطبيب المعالج - رقم الغرفة و الدرجة - تاريخ الخروج - ملاحظات .

و يختص قسم الاستقبال بالمستشفى بإسكاف هذا الدفتر و منه يمكن معرفة عدد المرضى الداخلين للمستشفى و الموجودين بها و الخارجين منها في أى وقت .

ثانياً : دفتر الحسابات الشخصية للمرضى :

يختلف هذا الدفتر باختلاف الطريقة التى تتبعها المستشفى في معالجة حسابات مرضاها ، فإذا كانت المستشفى تتبع القاعدة النقدية أى تحصيل أجور الإقامة و التمريض و الإيرادات المستحقة لها عن الخدمات التى تؤديها للمرضى نقداً أولاً بأول ففي هذه الحالة يتم إسكاف دفتر للحسابات الشخصية للمرضى ، و يعتبر دفتر حسابى و بياني في نفس الوقت ، و يتكون من البيانات التالية :

اسم المريض - رقم الحجرة و الدرجة - أجهزة الإقامة اليومية - الطبيب المعالج - تاريخ الدخول - تاريخ الخروج .

و يقسم كل حساب من صفحات هذا الدفتر إلى الخانات التالية :

البيان - جملة المبالغ المسددة - نوع الإيرادات - إقامة - أشعة - أدوية - عمليات ... الخ .

و تقيد كل دفعة قام بسدادها المريض للمستشفى في هذا الدفتر من واقع إيصال النقدية الواردة الذى يذكر فيه المدة المسد عنها المريض للمبلغ ، و يعتبر هذا الدفتر أداة للتحقق من مراقبة عدد الأيام التى أمضاها المريض بالمستشفى .

ثالثا : دفتر المقبوضات النقدية

بمجرد استلام أمين الخزينة مبلغا من المال من المريض يقوم باستخراج إيصالا يحمل أرقام سلسلة و ذلك من أصل و صورتين موقعا عليها منه ، و يتضمن المبلغ الذى تم إرساله من المريض و رقم و درجة الغرفة - أجر الإقامة اليومي - المدة المسد عنها المبلغ - أية إيرادات أخرى مسددة كأجر غرفة عمليات و تحاليل و أدوية ... الخ .

و يسلم أمين الخزينة الأصل إلى المريض أو من يقوم بالسداد نيابة عنه و يحتفظ بالصورة الأولى لتكون سندا للتقيد بحافظة الإيرادات مع أرفاقها بها أما الصورة الثانية فتبقى بدفتر الإيصالات للمراجعة و غيرها . و حافظة الإيرادات التى تستخدمها المستشفيات لإثبات الإيرادات اليومية بها ، تقسم إلى جانبين ، جانب يمثل قيمة المبالغ الواردة و جانب آخر يوضح توزيع هذه المبالغ على أبواب الإيرادات المختلفة .

و في الجانب المدين تظهر الخانات التالية : الجملة - النقدية - شيكات تحت التحصيل - حوالات بريدية - أوامر صرف حكومية - دفعة - حسابات جارية - حسابات متنوعة - رقم صفحة الأستاذ المساعد - البيان " أبواب الإيراد - اسم المريض - رقم درجة الغرفة - رقم أنن النقدية الواردة " .

أما في الجانب الدائن فتظهر الخانات التالية : الجملة - إيرادات الإقامة و التمريض العادي - إيرادات أسرة إضافية - إيرادات فحوص و تحليلات طبية - إيرادات الأشعة - إيرادات غرفة العمليات - مبيعات أدوية - مبيعات أغذية - مبيعات يوفية - إيرادات غسيل و كى - حسابات جارية و متنوعة و رقم صفحة الأستاذ المساعد .

و تثبت في هذه الحوافظ المبالغ التى يتسلمها أمين الخزينة أولا بأول يوميا من واقع إيصالات النقدية الواردة .

ثم تجمع الحافظة في نهاية كل يوم ، و مجموع الجانب المدين يمثل ما يجب على أمين الخزينة أن يسلمه إلى البنك للإيداع بالحساب الجارى مقابل استلامه إيصال بهذه المبالغ التى تقيد بالحساب الجارى للمستشفى .

كما يسلم البنك لأمين الخزينة حافظة إيداع بالشيكات التى تسلمها منه لتحصيلها لحساب المستشفى و حوافظ إيداع أخرى عن الحوالات البريدية و الأوامر الحكومية .

و يقوم أمين الخزينة بمجرد الإيداع بتقديم حافظة القوريد إلى رئيس حسابات المستشفى ومرفق معها إيصالات النقدية الواردة وإيصالات البنك عن النقدية المودعة و حوافظ الإيداع للشيكات المسلمة للبنك ، و ذلك لكى يتحقق رئيس الحسابات من الإيداع و المطابقة .

رابعاً : دفتر المصروفات بشيكات :

يتم التعاقد على شراء احتياجات المستشفى من الأدوية و المواد الغذائية من الجهات المختصة بناء على طلبات المستشفى من هذه الجهات ، و بمجرد توريد هذه الجهات للاحتياجات المطلوبة إلى المستشفى تقوم بتقديم الفواتير عنها لأدارة الحسابات لتقوم بمراجعتها و اعتمادها من السلطة المختصة بالمستشفى .

و يستخرج رئيس الحسابات مستند يسمى أذن صرف و إيصال استلام و يتكون هذا المستند من جزأين : الجزء الأول هو أذن صرف خاص بالمبلغ المطلوب صرفه و بياناته و اعتماده للصرف و الجزء الثانى و هو كإيصال استلام بالمبلغ يوقع عليه المسلم له و بياناته و فى جميع الحالات يذكر رقم الشيك و تاريخه و اسم البنك المسحوب عليه .

ثم تقيد المصروفات بعد ذلك بدفتر يومية المصروفات بشيكات ، و يلاحظ أن الجزء الأكبر من المصروفات الخاصة بالمستشفى يتم صرفه عن طريق الشيكات و هو مبدأ عام مقرر فى هذا الشأن .

خامساً : دفتر صندوق المصروفات النثرية :

هناك نوع من المصروفات النثرية الصغيرة و التى لا يمكن صرفها عن طريق الشيكات كمصاريف الانتقال و الإصلاحات و غير ذلك من المصروفات الصغيرة القيمة ، و تصرف هذه المصروفات نقداً من صندوق المصروفات النثرية لدى أمين الخزينة المختص به ، و تحرر بهذه المبالغ أنون صرف للمصروفات النثرية تعتمد للصرف من المدير المختص بعد أن يرفق بها الفواتير أو الإيصالات الخاصة بها ، و تتبع بشأنها نفس الإجراءات التى تتبع بالنسبة للمصروفات بشيكات ، ثم تقيد بعد ذلك بدفتر صندوق المصروفات النثرية .

سادسا : دفتر المواد بالمخازن :

تستخدم المستشفى أنون للمواد الواردة للمخازن من أصل و صورة تحرر فيها البيانات الخاصة بكمية المواد الواردة للمخازن و أصنافها و أسعارها و قيمتها و تعتبر هذه الأنون سند قيد لهذه المواد ، كما تستخدم المستشفى أيضا أنون للمواد المنصرفة من المخازن من أصل و صورة تحرر فيها البيانات الخاصة بالكميات المنصرفة من المخازن و أسعارها و قيمتها و تتخذ هذه الأنون كسند قيد للمواد المنصرفة من المخازن .

و يلاحظ أن أغلبية هذه المواد هي عبارة عن أدوية نظافة ، و أدوية كيميائية و المفروشات . و يتم اعتماد أنون التوريد من المدير المختص بعد أرفاق الفواتير الخاصة بها و توقيع أمين المخزن بالاستلام لهذه المواد ، كما يوقع المستلم للمواد المنصرفة من المخازن بما يفيد إستلامه لها و ذلك بعد عرضها على المدير المختص لاعتماد الصرف .

سابعا : دفتر المقبوضات المرسلة بالبريد :

تسجل المقبوضات الواردة للمستشفى عن طريق البريد في قائمة من أصل و صورة موضح بها البيانات التالية : التاريخ - أسم المرسل - المبلغ - طريقة الإرسال (شيك - حوالة - ...) و بعد أن يوقع على هذه القائمة الموظف المختص ، ترسل و معها المستندات المرفقة المؤيدة لها إلى أمين الخزينة ، و يقوم أمين الخزينة بدوره بمراجعة المبالغ المقيدة بالقائمة و يحتفظ بالأصل و يوقع على الصورة ليقيدها لتكون بمثابة مستند على إستلامه لجميع المبالغ المبينة بها ، و يتم الاحتفاظ بالصورة كمستند عن المقبوضات المرسلة بالبريد و على الإدارة المالية أن تراجع هذه المقبوضات للتأكد من أنها قد أثبتت .

ثامنا : دفتر مقبوضات مبيعات البوفيه :

توجد عدة طرق لعمل حساب مبيعات البوفيه و هي :

- ١- يقوم العامل بعمل الفواتير التي تسدد بالخزينة و يقوم أمين الخزينة بعمل ملخص للفواتير مع مطابقة إجمالي المقبوضات مع جملة فواتيرها .
- ٢- أن تباع بونات البوفيه مقدما إلى المرضى و تكون لهذه البونات قيم مختلفة تستخدم عند الشراء من البوفيه .

٣- في حالة وجود أسعار محددة للوجبات الغذائية ، فإن الطريقة المثلى تكون بيع تذاكر مقدما بمعرفة إدارة الحسابات و ميزة هذه الطريقة أنها تؤدي إلى عدم دفع نقود إلى موظفي و عمال البوفيه ، و تطيع التذاكر و ترقم في مجموعات و يجب الاحتفاظ بالكمية غير المستغلة لدى رئيس الحسابات ، حيث تصرف كل مجموعة على حدة وفقا للتسلسل الرقمي و لا تصرف المجموعة إلا مقابل طلب أو أمر أمين الخزينة .

و يجب الاحتفاظ بكشف حساب يبين مجموع التذاكر المشتراة و المنصرفة و الرصيد ، و يحتفظ الموظف المختص المسئول عن مبيعات البوفيه بسجل لبيان عدد التذاكر المباعة يوميا و يجب عليه أن يرجع إلى أمين الخزينة لطلب مجموعة جديدة عند الحاجة .

ب- المجموعة الدفترية المحاسبية *

تمسك الإدارة المالية بالمنشأة الطبية السجلات المحاسبية التالية :

- ١- دفتر يومية الإيرادات .
 - ٢- دفتر يومية المصروفات .
 - ٣- دفتر اليومية العامة .
 - ٤- دفتر الأستاذ العام و دفاتر الأستاذ الفرعية .
 - ٥- دفتر يومية خزانة المصروفات الثرية .
- و سنتناول فيما يلي كل دفتر من الدفاتر السابق الإشارة إليها بالشرح و الدراسة و ذلك كما يلي :
- (١) دفتر يومية الإيرادات :**
- يخصص هذا الدفتر لإثبات حوافظ الإيرادات النقدية و يتم فصل حركة التدفقات النقدية عن حركة التدفقات بشيكات ذلك بتقسيم خانة المبلغ إلى خزانة لإثبات النقدية و بنك لإثبات المقبوضات بشيكات و يلاحظ أن دفتر يومية الإيرادات يعد و ييوب بنفس الطريقة التي تبوب بها حوافظ الإيرادات .

* المحاسبة الخاصة - د/ خيرت ضيف

وفي نهاية كل شهر تؤخذ المجاميع الواردة بهذا الدفتر و يجرى قيد يومية واحد في دفتر اليومية العامة على النحو التالي :

من مذكورين

xx ح/ نقدية بالخزينة (نقدية)

xx ح/ البنك (شيكات)

xx ح/ مصروفات عمومية (خصم)

إلى المذكورين

xx ح/ إيرادات الإقامة و التمرريض العادي

xx ح/ إيرادات الأسرة الإضافية

xx ح/ إيرادات الأشـمعة

xx ح/ إيرادات الفحص و التحليلات

xx ح/ إعداد غرفة العمليات

xx ح/ مبيعات الأدوية

xx ح/ مبيعات البوفيه

xx ح/ إيرادات الفسيل و الكي

xx ح/ إيرادات الأجهزة الطبية

xx ح/ إيرادات متنوعة

xx ح/ الحسابات التجارية

xx ح/ المدينيين

(إثباتات إيرادات شهر عام)

و يتم ترحيل طرفي القيد إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام ، و من واقع إيصالات التحصيل يتم إثبات التحصيلات من المرضى في الحسابات الشخصية بدفتر الأستاذ المساعد .

(٢) دفتر يومية المصروفات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات المدفوعات النقدية و يتم فصل حركة النقدية عن المدفوعات بشيكات و ذلك بتقسيم خانة المبلغ إلى خزينة لإثبات النقدية و بنك لإثبات المدفوعات بشيكات .

وفي نهاية كل شهر تؤخذ مجاميع هذا الدفتر و يجرى القيد الإجمالي بدفتر اليومية العامة و يرحل منها إلى دفتر الأستاذ العام ، و في نفس الوقت يتم القيد بالحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ المساعد و ذلك على النحو التالي :

من مذكورين

xx	ح/ مصروفات الإقامة و التعريض
xx	ح/ مصروفات الفحص و التحليلات
xx	ح/ مصروفات قسم الأشعة
xx	ح/ مخزن الأدوية
xx	ح/ الببوفيه
xx	ح/ مصروفات غرفة العمليات
xx	ح/ مصروفات الغسيل و الكي
xx	ح/ المصروفات الإدارية
xx	ح/ الحسابات الجارية
xx	ح/ المكافآت الفنية
xx	ح/ مصروفات متنوعة

إلى المذكورين

xx	ح/ نقدية بالخزينة (نقدية)
xx	ح/ البنك (شيكات)
xx	ح/ خصم (قيمة خصم)

(إثبات مصروفات شهر عام)

(٣) دفتر اليومية العامة :

هو دفتر تقيد به جميع القيود الإجمالية لكل دفتر من الدفاتر الفرعية بالإضافة إلى قيود اليومية للعمليات غير المتكررة التي لا يسمح حجمها أو معدل تكرارها بإمسك دفتر يومية خاص بها . وفي نهاية كل فترة معينة يتم الترحيل من دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

(٤) دفتر الأستاذ العام و دفاتر الأستاذ الفرعية :

تشمل هذه الدفاتر ما يلي :

أ- دفتر الأستاذ العام :

يحتوى هذا الدفتر على الحسابات المختلفة التي تستخدمها المستشفى و يتم الترحيل إليه القيود التي تم تسجيلها بدفتر اليومية العامة توطئه لإعداد ميزان المراجعة و الحسابات الختامية و الميزانية .

ب- دفاتر الأستاذ الفرعية :

تحتوى هذه الدفاتر على الحسابات الشخصية و يجب مطابقتها مع الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام و تتم الطابقة على فترات دورية و نظرا لما تلعبه الحسابات الإجمالية من دور فعال فى مجال الرقابة على الحسابات الشخصية فإنه كثيرا ما يطلق عليها اصطلاح "حسابات المراقبة " .

(5) دفتر يومية خزينة المصروفات الثرية :

تنص التعليمات الداخلية الرقابية لكل مستشفى على ضرورة توريد المتحصلات النقدية لخزائن البنك عندما تصل هذه المتحصلات حدا معينا ، كما تقضى ذات التعليمات على ألا تتم الدفعات الرئيسية للمستشفى نقدا و إنما تتم عن طريق شيكات مسحوبة على البنك .

إلا أنه من الناحية العملية فإن سداد كل الدفعات مهما كانت مبالغها بشيكات يؤدي الى إرباك العمل و تعقيد إجراءات الصرف لذلك فإن الدفعات بمبالغ كبيرة فى ضوء ما تحدده اللوائح الداخلية للرقابة هى فقط التى تدفع بشيكات ، أما المبالغ النقدية الصغيرة فأنها تدفع عن طريق خزينة المصروفات الثرية .

و تقوم فكرة المصروفات الثرية على تحويل مبلغ تقدى من الخزينة الرئيسية لمقابلة المصروفات الثرية النقدية ، و يتم الصرف من هذا المبلغ فى حدود أوجه الأنفاق المحددة له ، و تحدد اللوائح الداخلية لكل مستشفى أوجه الأنفاق من خزينة المصروفات الثرية و يتم الصرف منها بموجب مستندات معتمدة و كلما قارب المبلغ المخصص لخزينة المصروفات الثرية عل النفاذ يتم تقديم مستندات الصرف و استعاضتها بنقدية سائلة مرة أخرى و تسمى هذه العملية "إستعاضة المنصرف " و يسمى هذا النظام "نظام السلفة المستديمة" .

و يقسم دفتر يومية خزينة المصروفات الثرية الى جانبين :

الجانب اليمين : تثبت فيه المبالغ المحولة من الخزينة الرئيسية الى خزينة المصروفات الثرية .
الجانب الدائن : يشمل جميع أوجه الأنفاق على المصروفات الثرية و المحددة بلوائح المستشفى الداخلية مثل : البريد و الدفعة ، و الاكراميات و مصروفات الانتقال و شراء الصحف ... الخ .

و يتم إثبات العمليات الخاصة بهذه المصروفات على النحو التالي :

أ- المبالغ المحولة بين الخزينة الرئيسية الى خزينة المصروفات الثرية "إنشاء السلفة المستديمة" يتم إثباتها بالتيد التالي :

xx من ح/ خزينة المصروفات النثرية

xx إلى ح/ النقدية بالخرزينة

(إثبات إجمالي المبالغ المحولة لخرزينة المصروفات النثرية خلال الفترة إلى)

ب- المبالغ المنصرفة من خزينة المصروفات النثرية ويتم إثباتها بالقيد التالي :

من مذكورين

أوجه الإنفاق المختلفة	ح/	xx
	ح/	xx
	ح/	xx

xx إلى ح/ خزينة المصروفات النثرية

(إثبات إجمالي المصروفات النثرية عن الفترة إلى)

و عند إتباع نظام السلفة المستديمة يجب استعاضة قيمة المنصرف من السلفة في حالتين هما :

أ- عند وصول النقدية الموجودة بخرزينة المصروفات النثرية إلى الحد الأدنى الذى يتطلب استعاضة قيمة السلفة .

ب- في نهاية كل فترة محاسبية لأنه اذا لم يتم استعاضة قيمة المنصرف من السلفة في نهاية الفترة المحاسبية ، فان رصيد السلفة المتبقى بالخرزينة يصبح أقل من قيمة السلفة المستديمة المخصصة للصرف على المصروفات النثرية خلال الفترة المحاسبية التالية .

مع ملاحظة أن قيمة قيد الاستعاضة يمثل قيمة المبالغ المنصرفة من السلفة خلال الفترة المحاسبية فقط وذلك على النحو التالي :

xx من ح/ خزينة المصروفات النثرية

xx إلى ح/ النقدية بالخرزينة

(إثبات إستعاضة قيمة المنصرف من السلفة عن الفترة إلى)

و في نهاية كل فترة معينة ، يتم تجميع جانب دفتر يومية خزينة المصروفات النثرية ويتم استخراج رصيد النقدية بخرزينة المصروفات النثرية ، ويتم ترحيل العمليات السابقة من واقع القيود المثبتة في دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

المبحث الرابع : القوائم المالية

لما كانت المعلومات الطبية تعكس حجم النشاط بالنشأة الطبية فإن المعلومات المالية تظهر الإيراد والصروف المرتبط بهذا النشاط ، ومن ثم يمكن قياس كفاءة الأداء الطبى ومجالات الاسراف والضياع في الموارد وتنحصر مصادر المعلومات المالية الطبية في قائمة المركز المالي "الميزانية" وقائمة الدخل ... ومن هنا نجد أن المحاسبة الطبية عبارة عن عملية قياس واتصالات للموارد الطبية ، ويغيد حصر وتبويب وتلخيص المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات الاستثمار وتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات بصورة عامة وتقييم أداء الإدارة .

و يلاحظ أن المعادلة المحاسبية للمستشفى عبارة عن :

$$\text{أصول المستشفى} = \text{الخصوم} + \text{حقوق أصحاب رأس المال}$$

ويمكن تصوير الموقف المالي بتعديل المعادلة المحاسبية السابقة وذلك بإضافة الإيرادات وبخصم الصروفات من المعادلة وذلك على النحو التالي :

$$\text{أصول المستشفى} = \text{الخصوم} + \text{حقوق أصحاب رأس المال} + \text{الإيرادات} - \text{الصروفات}$$

و فيما يلي تعريف بعض القوائم المالية التى تفيد في بناء نظام المعلومات المالية

ومن ثم إدارة النشاط المالي بالمستشفى :

أولاً : قائمة الدخل :

هى عبارة عن كشف تفصيلي يوضح الإيرادات والصروفات للأقسام التشغيلية

التي تحقق الإيرادات الرئيسية للمستشفى وكذا للمستشفى كوحدة متكاملة

و فيما يلي عرض لبعض هذه النماذج :-

مستشفى		
قائمة إيرادات ومصروفات قسم الإقامة		
عن الفترة المحاسبية المنتهية في		
xx	xx	الإيرادات
	xx	مرضى - عاديين
	xx	مرضى - حالات خاصة
	xx	مرضى - تماقيدات
	xx	المالات والقاعات
	xx	مجموع إيرادات قسم الإقامة
	(xx)	ناقصا : المسموحات والخصومات
		صافي إيرادات قسم الإقامة
		المصروفات
	x	مرتبات وأجور
	x	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزاي عينية)
	xx	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	xx	عمولات
	xx	مهمات التشغيل
	xx	غسيل وتنظيف
	xx	مصروفات حجز
	xx	انتقالات المرضى
	xx	مطبوعات و أنوات كتابية
	xx	تكلفة ملابس العاملين
	xx	مصرفات أخرى متنوعة
	(xx)	مجموع المصروفات
	xx	صافي ربح قسم الإقامة

مستشفى			
قائمة إيرادات ومصروفات قسم التغذية والكافيتريا			
عن الفترة المماثلة الممتدة في			
	xx		إيرادات المبيعات
	xx		إيراد مبيعات الأطعمة
			إيراد مبيعات المشروبات
xx			مجموع إيرادات الأطعمة والمشروبات
(xx)			لأقساما : المسموعات والمصروفات
xx			صافي إيرادات الأطعمة والمشروبات
xx			إيراد إيجار الكافيتريا
xx			إيرادات أخرى متنوعة (مبيعات الحلوى والسجائر)
xx			صافي إيرادات قسم التغذية والكافيتريا
	xx		تكلفة الأطعمة والمشروبات
(xx)	(xx)		(-) تكلفة وجبات مقدمة للعملاء
			صافي تكلفة مبيعات الأطعمة والمشروبات
xx			إجمالي ربح قسم التغذية والكافيتريا
		xx	المصروفات
		xx	مرتبات وأجور
		xx	تكلفة وجبات مقدمة للعملاء (مزايا عينية)
	xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		xx	مصروفات المهور :
		xx	إهلاك أواني وأدوات المطبخ
		xx	إهلاك معدات وأدوات السائدة
		xx	مصروفات تزيين الكافيتريا
		xx	غسيل وكي بياضات الكافيتريا
		xx	تكلفة الوقود
		xx	أدوات كتابية ومطبوعات
		xx	رخص ورسوم تفتيش
		xx	عمولات
		xx	مصروفات أخرى متنوعة
	xx		مجموع المصروفات المأهولة
(xx)			مجموع المصروفات
xx			صافي ربح قسم التغذية والكافيتريا

مستشفى			
قائمة إيرادات ومصفوفات قسم العيادات الخارجية			
عن الفترة المحاسبية المنتهية في			
xx	xx	xx	الإيرادات
	xx		إيراد عيادة
	xx		إيراد أشعة
	xx		إيراد تحاليل
	xx		مجموع الإيرادات
	(xx)		ناقصا : المصروفات والخصومات
	xx		صافى الإيراد
	xx		تكلفة الخدمات العلاجية
	xx		فواتير مستلزمات المعامل والتحليل
	xx		فواتير مستلزمات الأشعة
	xx		إيجار أجهزة
	xx		مجموع تكلفة العيادات الخارجية
	(xx)		ناقصا : تكلفة الخدمات العلاجية للعاملين
	(xx)		صافى تكلفة العيادات الخارجية
	xx		إجمالي ربح قسم العيادات الخارجية
	xx		xx
xx		المرتبات والأجور	
xx		تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)	
xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها	
xx		مصفوفات أخرى :	
xx		أنوات كتابية و مطبوعات	
xx		مصفوفات أخرى متنوعة	
xx		مجموع المصفوفات الأخرى	
(xx)		مجموع المصفوفات	
xx		صافى ربح قسم العيادات الخارجية	

مستشفى			
قائمة إيرادات و مصروفات قسم الصيدلية			
عن الفترة المحاسبية المنتهية في			
xx	xx		إجمالي الإيرادات
	(xx)		ناقصا : المصروفات و الخصومات
	xx	xx	صافي الإيرادات
			المصروفات
		xx	المرتبات و الأجور
		xx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايأ عينية)
		xx	مجموع المرتبات و الأجور و ملحقاتها
			مصروفات أخرى :
		xx	تكلفة مستلزمات طبية و أدوية
(xx)	xx	xx	أدوات كتابية و مطبوعات
		xx	مصروفات أخرى متنوعة
		xx	مجموع المصروفات الأخرى
			مجموع المصروفات
xx			صافي ربح قسم الصيدلية

مستشفى						
قائمة الدخل حسب الأقسام						
عن الفترة المحاسبية المنتهية في						
بيان	صافي الإيرادات	صافي تكلفة المبيعات	مرتبات و أجور	مصروفات أخرى	مجموع المصروفات	الدخل ربح (أو خسارة)
الأقسام التشغيلية						
قسم الإقامة	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم الميادات الخارجية	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم التغذية و الكافتيريا	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم الصيدلية	xx	xx	xx	xx	xx	xx
إيرادات متنوعة أخرى	xx	—	—	—	—	xx
إجمالي ربح أو خسارة التشغيل						xx

مستشفى		
قائمة الدخل		
عن الفترة المحاسبية المنتهية في		
xx	xx	الإيرادات :
		إيرادات قسم الإقامة
		إيرادات قسم العيادات الخارجية
		إيرادات قسم التغذية و الكافيتريا
		إيرادات الصيدلية
		إيرادات أقسام تشغيلية أخرى
		إيرادات أخرى متنوعة
	xx	إجمالي الإيرادات
		تكاليف التشغيل :
		تكاليف قسم الإقامة
		تكاليف قسم العيادات الخارجية
		تكاليف قسم التغذية و الكافيتريا
		تكاليف الصيدلية
		تكاليف أقسام تشغيلية أخرى
	تكاليف أخرى متنوعة	
(xx)	xx	إجمالي تكاليف التشغيل
xx		الربح الناتج عن التشغيل
		مصروفات غير مباشرة :
		مصروفات إدارية و عمومية
		مهمات تموينية
		مصروفات الصيانة
		مصروفات الطاقة
	مصروفات معالجة البيانات	
(xx)	xx	إجمالي المصروفات غير المباشرة
xx		صافي الربح قبل الضرائب
		ضرائب الدخل
		صافي الربح بعد الضرائب

ثانيا : قائمة المركز المالي "الميزانية العمومية" :

هى عبارة عن قائمة توضح المركز المالي للمستشفى في لحظة إعدادها و لا تختلف قائمة المركز المالي "الميزانية" في المستشفيات بدرجة جوهرية عن تلك التى تعد للمنشآت التجارية إلا في بعض الاختلافات الطفيفة التى تمكس طبيعة أصول المستشفى .

فالأصول الثابتة بالمنشآت الطبية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين أساسيين هما :

أ- الأصول الثابتة "التقليدية" وهى تشمل : الأراضي و المباني و الأثاث و السيارات و الآلات و المعدات و العدد و الأدوات .

ب- الأصول الثابتة "العلاجية" وهى تشمل : معدات و مستلزمات طبية و أجهزة الأشعة و مستلزمات الإقامة ... الخ .

و تبدو أهمية التفرقة بينهما إلى الاختلاف في طريقة حساب الاستهلاكات لكل منهما و في النهاية تظل هذه المفردات تمثل الأصول الثابتة للمستشفى ، و ما عدا ذلك لا تختلف الميزانية العمومية للمستشفيات في تبويبها أو طريقة العرض لعناصر مفرداتها عما هو متبع في المشروعات الأخرى .

* النظام المحاسبى في المنشآت الخدمية / المستشفيات - د/ هاشم أحمد عطية

و يوضح النموذج التالي قائمة المركز المالي "الميزانية العمومية" لأحدى المستشفيات :

مستشفى				
قائمة المركز المالي				
في - - / - / -				
خصوم متداولة (قصيرة الأجل)	أوراق دفع	xx	أصول متداولة	
	دائنون (موردون)	xx		
	بنك سحب على الكشوف	xx		
	مصرفات مستحقة	xx		
	إيرادات مقدمة	xx		
	مجموع الخصوم المتداولة	xx		
	خصوم ثابتة (طويلة الأجل)			أصول ثابتة
	قروض طويلة الاجل	xx		
	سندات	xx		
	مجموع الخصوم الثابتة	xx		
حقوق الملكية		أصول ثابتة نقدية		
رأس المال	xx			
أرباح متحجرة	xx			
احتياطيات	xx			
مجموع حقوق الملكية	xx			
			أصول ثابتة تقليدية	
مجموع الخصوم و حقوق الملكية		xx	ناقصا : مجمع الإهلاك	
				مجموع الأصول الثابتة
		xx	مجموع الأصول	

ثالثاً : قائمة مصادر و استخدامات الأموال :

إذا أرابت إدارة المستشفى معرفة و قياس تدفق الأموال أى الموارد و استخداماتها
و معرفة التغيرات الديناميكية في أى أصل ثابت أو متغير أو في حقوق أصحاب رأس المال
أو معرفة حجم التغيرات النقدية أو في المخزون من الأدوية بالصيدلية فهي مطالبة بإعداد
قائمة مصادر و استخدامات الأموال .

و تعتبر هذه القائمة أكثر تفصيلاً من قائمة المركز المالي "الميزانية" فمصادر الأموال تشمل
نقص في الأصول بالتحويل إلى النقدية أو زيادة في الخصوم بالاقتراض أو زيادة في رأس المال
المستثمر أما بالنسبة لاستخدامات الأموال فهي تمثل زيادة في الأصول كشراء جهاز رسم قلب
أو جهاز تخدير ، أو إنقاص الخصوم بسداد بعض القروض المستحقة أو نتيجة خسائر هبوط
الطلب على الخدمات الطبية و من ثم من إجمالي إيرادات المستشفى .

الفصل الثانى : التنظيم المحاسبى التكاليفى

التنظيم المحاسبي للتكاليف

يمثل نظام التكاليف ركنا أساسيا في نظام المعلومات للنشاط الطبي ، حيث يعتبر الوسيلة الأساسية لتوفير المعلومات المدعمة لعملية إتخاذ القرارات وذلك من خلال توفير المعلومات التكاليفية عن عناصر المصروفات في المستشفى و عرض بدائل النماذج و الأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات .

و نظرا لاختلاف طبيعة نظام التكاليف في نشاط المستشفيات عنه في الأنشطة الأخرى ، فإن الأمر يستلزم التعرض لاعتبارات تصميم نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الطبية لاستخلاص الأسس التي يتطلبها توفير المعلومات التكاليفية و إعداد التقارير اللازمة عن النشاط الطبي .

يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى :

١- أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج و على استخدام عوامل الإنتاج بمقابعتها على مستوى الاشراف و المسئولية .

٢- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج القائم ، و الإنتاج غير التام و الأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية و ذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية و الحسابات الاقتصادية القومية و كذا توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسئولية و مراكز التكلفة .

٣- المساعدة على رسم السياسات و إتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي .

المبحث الأول : مقومات نظام محاسبة التكاليف

تتمثل مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الطبية فيما يلي :

(أ) تحديد مراكز التكلفة و وضع دليل خاص بها :

يقصد بدليل مراكز التكلفة في نشاط المنشآت الطبية ، المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة أو العيادات الخارجية أو التغذية أو الصيدلانية... الخ ويكون إطار المسؤولية عنها محددا واضح المعالم و يشرف عليها موظف مسئول .

و ترجع أهمية تحديد مراكز التكلفة في النشاط الطبي إلى ما يلي :

أ- اتخاذها كأساس لربط التكاليف ، حيث أن مراكز التكلفة في نشاط المستشفيات تمثل مراكز نشاط مميزة ، مما يساعد على التعرف على احتياجاتها من التكاليف و مبالغ و أنواع البنود بصفة محددة و بالتالي تحقيق عدالة التحميل .

ب- تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة ، حيث أن تحديد مجال صغير نسبيا لكل مسئول يمكن من تشديد رقبته على عناصر تكاليفه و ذلك بمقابلة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتلك المراكز حيث يتمثل الإنتاج فيما تقدمه هذه المراكز من خدمات ، أما استخدام الموارد المتاحة لهذه المراكز فيقاس بتكلفة هذه الخدمات ، مما يؤدي إلى رفع مستوى الكفاءة و تحقيق رقبته على عناصر التكلفة .

ج- إمكانية تحديد نتيجة مزاولة النشاط في كل مركز تكلفة على حدة و مدى كفاءة تلك المراكز في مزاولة نشاطها بأقل تكلفة ممكنة ، مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات الربحية و دراسة العمليات المكلفة و اتخاذ القرارات المناسبة لها .

و تنقسم مراكز التكاليف في النشاط الطبي إلى :

أ- مراكز تكاليف رئيسية ؛ و تتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في المستشفيات و التي لها اتصال مباشر بالمرضى و غيرهم من العملاء و منها قسم الإقامة و قسم العيادات الخارجية و قسم التغذية و قسم الصيدلانية ... الخ .

ب- **مراكز تكاليف مساعدة :** وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في المستشفيات والتي ليس لها اتصال مباشر بالمرضى ولكنها تعمل على معاونة الأقسام المساعدة في القيام بالأنشطة العلاجية ومنها قسم التعقيم وقسم المغسلة ... الخ .

ج- **مراكز تكاليف عامة :** وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في المستشفى ومنها قسم الحسابات العامة وقسم شؤون العاملين وقسم العلاقات العامة .. الخ .

د- **مراكز تكاليف حكمية :** وتنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنظمة والتي لا يمكن نسبتها إلى مركز تكاليف معين وخلق هذه المراكز الحكمية يقي المستشفى مشقة توزيع كل مصروف منها على حدة على مراكز نشاط المستشفيات ويكتفي أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز .

(٧) تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها :

تهدف الوحدات الاقتصادية إلى إنتاج السلع وتقديم الخدمات باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع والخدمات الاقتصادية وتعتبر وحدة التكلفة هي القياس الذي يتم على أساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة .

فوحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة إنتاج سلع أو خدمات معينة ، فالتكاليف لا تحدد إلا اذا كان هناك الشيء الذي تحدد تكاليفه وهذا الشيء هو وحدة التكلفة .

و يلزم توافر الشروط التالية عند تحديد وحدات التكلفة :

أ- الارتباط بتكاليف النشاط ، بمعنى توافر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط الذي يتسبب في حدوث التكلفة وبصورة تجزم بأن أهم العوامل التي تؤثر في مقدار هذه التكاليف هو التقلبات أو التغيرات في حجم النشاط على أساس المقياس المختار وتتمثل المقاييس العامة في ساعات العمل الإنساني أو ساعات العمل الآلي أو عدد المرضى أو العملاء ... الخ .

ب- الارتباط بحجم النشاط : بمعنى أن تظهر التغيرات التي تحدث في حجم مخرجات النشاط فقط ، فالأجور لا تعتبر وحدة تكلفة لأنها ترتبط بموامل أخرى غير حجم النشاط ، كالتغير في معدلات الأجور .

ج- أن تكون قابلة للقياس الكمي : بمعنى أن تكون قابلة للقياس باستخدام وحدات القياس الكمية (كساعات دوران الآلة) للتعبير عن وحدة النشاط وليس في صورة وصفية لامكان فرض الرقابة عليها .

د- أن تكون سهلة و واضحة المعالم : بمعنى أن تكون قابلة للفهم بطريقة سهلة كما يجب إلا يترتب على استخدامها أى أعباء أو نفقات إضافية للوحدة وأن يسهل الصاق عناصر التكاليف بها ، و كما يجب أن تكون وحدات التكلفة واضحة المعالم معبرا عنها بوحدات لها معنى بالنسبة لمستخدميها .

هـ- أن تكون متجانسة : بمعنى تجانس وحدات القياس داخل مركز النشاط الواحد حتى يمكن الوصول إلى تكلفة وحدة لها مغزى حيث أن ربط المدخلات و المخرجات يعتمد بدرجة كبيرة على تجانس هذه الوحدات .

وفي نشاط المستشفيات تتمثل **أنشطة المستشفى** فيما يلي :

أنشطة فنية رئيسية - أنشطة فنية مساعدة - أنشطة إدارية معاونة .

و تقتضي عملية تحليل التكاليف ، ضرورة تقسيم الوظائف الرئيسية للمستشفى إلى وظائف فرعية كأن يبوب قسم العيادات الخارجية إلى نشاط كشف و متابعة و نشاط معامل و تحاليل و نشاط أشعة ... الخ و هكذا بالنسبة لباقي الوظائف العلاجية و تنسب وحدات التكلفة لكل وظيفة من هذه الوظائف الفرعية بحسب نوع الخدمة ذاتها .

(٣) تحديد عناصر التكاليف و وضع دليل لحسابات التكاليف :

عناصر التكلفة هي تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية فالتكاليف هي تضحية اختيارية مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة .

و بالتالي فإنه يشترط في **العنصر لكي يكون تكلفة** أمران هاما :

أ- واقعية الاستفادة ، أى الاستخدام الفعلي في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات .

ب- معيارية الاستخدام ، أى أن الكمية المستخدمة من العنصر تكون محددة طبقا للمقررات

المعتمدة و المواصفات المحددة .

و يساعد وضع دليل لعناصر التكلفة على تحقيق الأغراض الآتية :

- أ- توفير الوقت والجهد في الترحيل و الترميد و التقييد بالمستندات .
 - ب- سرعة التعرف على الحسابات خاصة لأغراض الإثبات و المراجعة و كذا إمكانية تبويب العمليات و الأنشطة تأسيسا على ترميز الحسابات الدالة عليها .
 - ج- سهولة إدخال نظم الحسابات الإلكترونية في المنشأة .
- (٤) تحديد طريقة القياس و أساس التحميل :

تتمثل طرق قياس التكاليف في طريقتي المراحل و تكاليف الأوامر :

- أ- طريقة تكاليف المراحل : تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التي يتم الإنتاج فيها على مراحل متسلسلة و متتابعة ، على أن يتم الإنتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الأخيرة في شكله التام النهائي المد للبيع ، كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التي تقدم عدد محدود من الخدمات ، يؤدي كل منها في مركز مستقل ، حيث يمكن حصر التكاليف المختصة في مراكز إنتاج الخدمات الأصلية بالإضافة إلى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الأخرى ، و بقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة يمكن الحصول على متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة في كل مركز من مراكز النشاط الخدمي .
- و تتميز طريقة تكاليف المراحل بالبساطة و السهولة من الناحية العملية بشرط أن يكون هنالك تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز .

- ب- طريقة تكاليف الأوامر : تتبع تكاليف الأوامر في الوحدات المتعددة المنتجات غير النمطية و التي تعتمد إلى حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفاتها ، و غالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة ، و يتم قياس تكلفة كل أمر عن طريق تخفيض عناصر التكاليف على الأوامر المنتجة .

(٥) تحديد فترة التكاليف :

فترة التكاليف هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الأعمال و قد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية

و ترتبط بطول دورة الإنتاج أو الخدمات ، ويرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها احتياجات إدارة المنشأة من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و اتخاذ القرارات و طبيعة العمليات الإنتاجية أو الخدمية .

و القاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف هي أنه كلما قصرت تلك الفترة كلما أرتفعت أهمية البيانات لإدارة المنشأة ، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ و اكتشاف الانحرافات أولا بأول و قبل تراكمها و تحليل مسبباتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتلافيتها مستقبلا .

أهداف محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف عند استخدامها في المنشأة الطبية إلى تحقيق العديد من الأهداف توجزها فيما يلي :

أ- تحديد تكلفة النشاط الطبي : و ذلك من خلال تحديد تكلفة الأقسام المختلفة و تحديد تكلفة الأنشطة و الخدمات التي تؤتيها المستشفى .

ب- الرقابة و ضبط عناصر التكاليف : و ذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة النشاط الطبي بالأرقام المخططة لها .

ج- ترشيد القرارات الإدارية : و ذلك بتوفير البيانات و المعلومات اللازمة و التي تحتاجها إدارة المنشأة للقيام بوظائف التخطيط و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات .

خصائص النشاط الطبي :

هناك مجموعة من الخصائص المميزة للنشاط الطبي و التي تترك أثارها على تكاليف المستشفى فتجعل لها خصائص مميزة ، و من أهم هذه الخصائص ما يلي :

أ- معظم تكاليف النشاط الطبي من التكاليف الثابتة ، فقيمة التكاليف الثابتة في المستشفيات مرتفعة نسبيا كالمرتبات و الأجور و التجهيزات و المباني .

ب- تغير حجم نشاط المستشفيات ، نظرا لموسمية النشاط الطبي ، فهناك تقلب في حجم العمليات و حجم النشاط سواء على مدار أيام الشهر أو على مدار فترة المحاسبة .

ج- القدرة على التنبؤ ، فإمكانية التنبؤ بالتكاليف سهلة نسبيا في النشاط الطبي ، فالمستشفى يمكن التنبؤ مستقبلا بفترات ارتفاع مستوى النشاط ، حيث أن النشاط يرتبط عادة بمواسم معينة و أسباب معينة كإحياء فصول السنة كالصيف و الشتاء و انتشار الأمراض المعدية و موسم الإجازات .

المبحث الثاني : الإطار العام لمحاسبة التكاليف

القواعد التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف :

تتمثل القواعد و المبادئ التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في نشاط المنشأة الطبية فيما يلي :

١- الاستحواذ على عناصر التكاليف : تتمثل تكلفة الاستحواذ على عناصر التكاليف في جميع المبالغ و المطالبات النقدية أو ما يعادلها للحصول على خدمة أو منفعة معينة للنشاط الطبي .

٢- استخدام عناصر التكاليف : يتم استخدام عناصر التكاليف خلال فترة معينة ، فمقابلة أحد المرضى لموظف الاستقبال لبحث طلب حجز خدمة علاجية يستغرق فترة زمنية معينة ، فتحسب تكلفة المرتبات و الأجور لها من خلال مرتب هذا الموظف عن الشهر بالقسمة على عدد ساعات عمله خلال الشهر .

٣- تحميل عناصر التكاليف على الخدمة العلاجية المؤداة : لتحديد التكلفة التي يستلزمها تقديم كل خدمة علاجية بدرجة عالية من الدقة يلزم تحميل عناصر التكاليف العلاجية على الخدمة العلاجية المؤداة .

و في النشاط الطبي يتم تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة الطبية على النحو التالي :

أ- حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر المباشرة .

ب- حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر غير المباشرة .

ج- توزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكومية أو الافتراضية على المراكز العامة و المساعدة و الرئيسية

د- توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز المساعدة و الرئيسية .

هـ- تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة العلاجية في الأقسام الفنية الرئيسية أو الأقسام الفنية المساعدة

قوائم التكاليف في المنشآت الطبية :

يخضع إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال في النشاط الطبي لمتطلبات نظرية التكاليف

المتغيرة ، حيث يتم تسجيل و تبويب عناصر التكاليف و تحليلها على أساس دوران العلاقة

بين كل عنصر من عناصر التكلفة و بين التغيرات في مستويات الخدمة في المستشفى .

* نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "المستشفيات" - د/ هاشم أحمد عطية

و يمكن إعداد قائمة تكاليف وقائمة نتائج أعمال لكل قسم من الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية والمساعدة في المستشفيات ، وذلك لتحديد تكلفة الخدمة العلاجية في الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية ، كما يلزم الأمر إعداد قائمة للتكاليف وقائمة لنتائج الأعمال على مستوى المستشفى ككل .

و يتم حصر وتحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتوزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكومية ثم توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز الفنية الرئيسية والمساعدة قبل إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال لهذه المراكز .

أولاً : قائمة التكاليف ونتائج الأعمال لقسم الإقامة :

تتمثل عناصر التكاليف بقسم الإقامة فيما يلي :

أ- عناصر تكاليف مباشرة و تتضمن :

- ١- تكلفة مواد مباشرة ، و تتمثل في تكلفة أو إيجار البياضات التي تتضمن المناشف و ماشيات الحمامات الموضوعة بغرف المرضى ، و تكلفة مواد التشفيل و النظافة اللازمة للحفاظ على غرف المرضى و الطرقات و أيضا تكلفة مهمات غرف المرضى مثل تزويد الغرف ببعض الزهور و خلافه ، كما تتضمن ملابس العاملين بقسم الإقامة مثل الزي الذى يرتديه العاملين .
- ٢- تكلفة أجور مباشرة ، و تتمثل في إجمالى تكلفة الأجور و المرتبات لموظف قسم الإقامة و تكلفة الوجبات الغذائية و الخدمات المقدمة لموظفى قسم الإقامة "المزايا المعينية" و التأمينات الاجتماعية و خلافه .
- ٣- المصروفات المباشرة ، و تتمثل في أتعاب الأطباء و المستحقة للأخصائيين منهم عن الخدمات المؤداة للمرضى بقسم الإقامة و تكلفة نقل المرضى من و إلى المستشفى و تكلفة الغسيل و التنظيف الجاف للبياضات و غيرها و تكلفة الأدوات الكتابية و المطبوعات المستخدمة بواسطة قسم الإقامة و تكلفة خدمة الحجز و نظام الحجز الإدارى متضمنا مصروفات الهاتف و البرقيات التي تخص قسم الإقامة و تكلفة أى بند آخر يخص قسم الإقامة .

ب- عناصر تكاليف غير مباشرة و تتضمن :

تتمثل في نصيب قسم الإقامة من التكاليف غير المباشرة و التي تتمثل فيما يلي :

١- التكاليف الصناعية غير المباشرة : كتكاليف الصيانة والإصلاح و تكاليف الطاقة و القوى المحركة مع تحليلها إلى تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة و تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة .

٢- التكاليف التسويقية غير المباشرة : كتكاليف نشاط التسويق مثل استقبال بعض المسؤولين لتعريفهم بالمستشفى و تكاليف نشاط الحجز و التدريب و تكاليف نشاط الإعلان و التسويق مثل الاعلانات خارج المستشفى ، مع تحليلها إلى تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة و تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة .

٣- التكاليف الإدارية و التمويلية : كالترتبات و الأجور و مزايا العاملين الإداريين و التبرعات و الاشتراكات في الهيئات و المجلات و النقل و السفر و الضيافة و أى مصروفات إدارية و عمومية أخرى و تعتبر جميع التكاليف الإدارية و التمويلية تكاليف ثابتة

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الإقامة :

أ - قائمة تكاليف قسم الإقامة :

تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم الإقامة :

إيراد قسم الإقامة	xx	
(-) السموات والخوصات	(xx)	
صافي إيراد الإقامة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح المحقق للإقامة		xx
التكاليف الثابتة		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية وتمويلية	xx	
		(xx)
صافي ربح الإقامة		xx

ثانيا : قائمة التكاليف ونتائج الأعمال لقسم التغذية والكافيتريا :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم التغذية والكافيتريا فيما يلي :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- تكلفة المواد المباشرة ، و تتمثل في تكلفة الطعام المستهلك بواسطة المرضى و تكلفة

المشروبات المقدمة للمرضى ... الخ .

٢- تكلفة الأجور المباشرة ، و تتمثل في إجمالي تكلفة الأجور و المرتبات و المزايا العينية

و التأمينات الاجتماعية الخاصة بموظفي قسم التغذية و الكافيتريا .

٣- المصروفات المباشرة و تتمثل في تكلفة ما يستخدم في قسمي التغذية و الكافيتريا من

مهمات و أصطاف إهلاكها إلى غير ذلك من المصروفات المتنوعة التي تخص هذا القسم .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة : و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف

التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم التغذية و الكافيتريا :

أ - قائمة التكاليف لقسم التغذية و الكافيتريا :

تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب - قائمة نتائج الأعمال لقسم التغذية و الكافيتريا :

إيراد تقديم الطعام	xx	
إيراد تقديم المشروبات	xx	
(-) الممسوحات و الخصومات	(xx)	
صافي إيرادات قسم التغذية و الكافيتريا		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدي لقسم التغذية و الكافيتريا		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
		(xx)
صافي ربح التغذية و الكافيتريا		xx

ثالثاً : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم العيادات الخارجية :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم العيادات الخارجية فيما يلي :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- تكلفة المواد المباشرة ، و تتمثل في : مستلزمات الكشف و متابعة المرضى بالعيادات

الخارجية و كذلك تكلفة مستلزمات الأشعة و التحليل و ذلك بالنسبة لما يخص المرضى فقط أما مستلزمات الخدمات التى تخص الإدارة فتتبع كتكاليف إدارية و تمويلية .

٢- تكلفة الأجور المباشرة ، و تتمثل في : الأجور و المرتبات و المزايا العينية و التأمينات الاجتماعية التى تخص العاملين بقسم العيادات الخارجية .

٣- المصروفات المباشرة ، و تتمثل في : الأدوات الكتابية و المطبوعات المستخدمة في قسم العيادات الخارجية و كذا أى مصروفات مباشرة أخرى .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة ، و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم العيادات الخارجية .

أ - قائمة التكاليف لقسم العيادات الخارجية :

تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

جـ - قائمة نتائج الأعمال لقسم العيادات الخارجية :

إيراد العيادات الخارجية	xx	
إيراد أشعة و تحاليل	xx	
(-) خصم و مسموحات	(xx)	
صافي إيراد قسم العيادات الخارجية		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدي للعيادات الخارجية		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
		(xx)
صافي ربح العيادات الخارجية		xx

وأيضا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال بقسم الصيدلية :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم الصيدلية فيما يلي :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- تكلفة المواد المباشرة : و تتمثل في تكلفة الأدوية أى تكلفة مهمات الصيدلية المنصرفة

بهذا القسم مثل المحاليل و الكيماويات المستخدمة في التركيبات الدوائية و ذلك بالنسبة لما يخص المرضى فقط .

٢- تكلفة الأجور المباشرة : و تتمثل في الأجور و المرتبات و الزايا العينية و التأمينات الاجتماعية التي تخص العاملين بقسم الصيدلية .

٣- المصروفات المباشرة : و تتمثل في مهمات و مستلزمات الصيدلية و ملابس العاملين و كذلك أى مصروفات مباشرة أخرى .

ب- عناصر تكاليف غير مباشرة : و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج الآتية توضح قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الصيدلية :

أ- قائمة التكاليف لقسم الصيدلية :

تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم الصيدلية :

إيراد مبيعات أدوية للمرضى	xx	
(-) خصم و مسموحات	(xx)	
صافي إيراد الصيدلية		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الرسم الحدي للصيدلية		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
		(xx)
صافي رسم الصيدلية		xx

و بالمثل يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج أعمال لكل قسم من الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في نشاط المستشفيات ، كما يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج على مستوى المستشفى ككل و ذلك على النحو التالي :-

أ- قائمة التكاليف لمستشفى

عن الفترة المحاسبية المنتهية في .. / .. /

تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج المستشفى المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لمستشفى

عن الفترة المحاسبية المنتهية في .. / .. /

الإيرادات :		
إيرادات الإقامة	xx	
إيرادات العيادات الخارجية	xx	
إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى	xx	
(-) المصوحات و الخصومات	(xx)	
صافي الإيراد للمستشفى		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح المحقق للمستشفى		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
إجمالي التكاليف الثابتة		(xx)
صافي ربح المستشفى		xx

المبحث الثالث : مشاكل قياس التكاليف

في مجال قياس التكلفة بالمستشفيات قد تظهر مجموعة من المشاكل تحتاج في حلها إلى الأساليب العلمية لكي تحقق نتائج القياس الأهداف المرجو منها ، و فيما يلي نوضح أهم هذه المشاكل :

أولاً : التوحيد : هنالك اتجاه متزايد نحو توحيد النظم المحاسبية في القطاع الطبي رغم إختلاف أشكالها ، و تهدف التكاليف الموحدة إلى الاتفاق بين المشروعات التي تعمل في صناعة واحدة على مجموعة الأسس و القواعد و الإجراءات التي تلزم كل منها بتطبيقها في مجال حسابات التكاليف ، حتى يمكن الحصول على بيانات موحدة تصلح لإجراء المقارنات السليمة لتكاليف المنتج فيما بين المشروعات المختلفة ذات النشاط النوعي الواحد .

و تزيد الرغبة في توحيد النظام المحاسبى في المستشفيات نتيجة أن الخدمات المتبادلة بين المستشفيات و الهيئات الحكومية تكون على أساس التكلفة و من حق هذه الهيئات أن تكون التكاليف مبنية على أسس قياس واحدة متفق عليها ، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الحكومية على تكاليف المستشفيات تهتم بالارتفاع بمستوى الجودة و تخفيض تكاليف هذه الخدمة من جهة أخرى مما أكد على ضرورة توحيد المبادئ و الأسس العلمية للقياس و الرقابة .

و لا شك أن التوحيد هو أحد وسائل الرقابة الحديثة لتخفيض التكاليف مع تحسين جودة الخدمة ، على أن يقتصر التوحيد على إعداد المبادئ العامة لقياس التكاليف بالمستشفيات الحكومية و أخرى لمحاسبة التكاليف للمستشفيات الخاصة .

ثانياً : تزايد تكلفة السرير/يوم : الملاحظ أن تكلفة السرير للمريض في اليوم تتزايد في الفترات المتتالية زيادة كبيرة ، مما يستلزم إتباع أنظمة تكاليف سليمة عن فترات قصيرة و لذلك فإن الاعتماد على المدلات السابقة عند التسعير يكون في غير صالح المنشأة ، كما أن تقدير تكاليف الفترة المقبلة يحوطه كثير من الغموض ، و يظهر ذلك واضحاً بالنسبة لقياس تكلفة "صور الأشعة" التي تتضاعف سنوياً خلال الفترة الأخيرة ، رغم زيادة عدد المترددين مما يؤدي إلى تخفيض

التكاليف الثابتة ، و يمكن مقابلة هذه المشكلة بإعداد قوائم تكاليف عن فترات قصيرة و لتكن شهرية لترشيد الإدارة .

ثالثاً : صعوبة توزيع تكاليف التمريض : نظرا لصعوبة توزيع تكاليف التمريض و بعض النفقات الأخرى ، فانه من الأفضل عمل مراكز تكلفة أسمية لكل نفقة ذات قيمة كبيرة و يتم توزيع هذه النفقات على أساس ساعات الخدمة ، و هذا بطبيعة الحال يستلزم حصر ساعات العمل للوظائف الرئيسية في أقسام المستشفى .

وأيضا : اختلاف تكلفة الخدمة حسب المستوى : تختلف تكلفة المريض و بالتالي العائد منه من حيث إقامته حسب مستوى الدرجة التي دخلها المريض و يمكن تقسيم هذه المستويات إلى :
درجة ممتازة - درجة خاصة - درجة عادية - درجة مرافق .

فإذا لم تتمكن المستشفى من قياس تكلفة كل مستوى على حدة ، فانه يجب تحويل هذه الدرجات إلى مستوى واحد يضرب "سرير/يوم" في رقم مرجح لهذه المستويات حسب دراسة السوق و رغبة الإدارة ، و تتبع بعض المستشفيات طريقة ضرب عدد الأسرة في عدد الأيام من كل درجة في أرقام ٨ ، ٤ ، ٢ ، ١ للمستويات المذكورة على التوالي .

مدى إمكانية وضع نظام تكاليف للمنشأة الطبية :

يمكن وضع نظام محاسبي لتكاليف للمنشأة الطبية على أساس الوظيفة أو على أساس الخدمة الطبية ، حيث يمكن استخدام الأسلوب الأول عندما يمكن تعيين و تحديد الوظائف المطلوبة في فترة ما ، فكل طلب وظيفي يقيد ببطاقة ثم تجمع هذه الوظائف مع عمل ملخص لها و تحمل كل وظيفة بالمواد و العمل المباشر و نصيب العمل من التكاليف غير المباشرة على أساس معدل يحدد سابقا ، أما أسلوب التكاليف الثاني و هو باستخدام أساس الخدمة الطبية ، فيستخدم عندما يكون المريض في العيادة الداخلية و يبقى بها لمدة طويلة و ذلك كما هو الحال في المستشفيات النفسية أو في حالة الأمراض التي تحتاج لمتابعة طويلة بعد العمليات .

و المشكلة الأساسية في نظام التكاليف هو حصر التكاليف الغير مباشرة (الثابتة) و محاولة إيجاد معيار موضوعي لتخصيصها على الإدارات و الأقسام و الأنشطة .. ، فمثلا قد يكون من الأفضل حساب نصيب السرير من التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة و الإيراد الذى يتحقق عن كل سرير أو عن السرير الغير مستغل حتى يكون هنالك مؤشر عن كفاءة الأداء في كل قسم أو خدمة طبية .

و يتطلب إستخدام نظام لمحاسبة التكاليف بالمستشفيات إعداد معايير أداء و تكاليف نمطية و تستخدم التكاليف النمطية في قياس كفاءة الأداء و كذا في التقارير المالية و لخلق الوعي التكاليفي بين العاملين علما بأن الفرق الذى يظهر بين التكاليف النمطية للعمل و المواد و المصروفات و بين التكاليف الفعلية للتشغيل بالمستشفى ، يعكس الانحرافات التى يجب معرفة أسبابها و تلافيها مستقبلا ، و جدير بالذكر أن التكاليف الثابتة هى التى لا تتغير مع تغير حجم الخدمة الطبية المقدمة كالإيجار و المرتبات الخاصة بالإدارة العليا و الأجور الثابتة و التأمين ضد الحريق ... الخ أما التكاليف المتغيرة فهى التى تتأثر بتقلبات حجم الخدمة و النشاط الطبي ، أى أن :

$$\text{تكاليف الخدمات الطبية المقدمة} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

و يوجد ثلاث طرق لتحليل تكاليف المنشأة الطبية هى : طريقة التكلفة المعاد دفعها من الدولة ، و فيها يتم تحميل تكاليف الاقتسام الغير منتجة و التى لم تحقق أى إيرادات على الإدارات التى تحقق إيرادات بالمستشفى ، أما الطريقة الثانية و تسمى طريقة الخطوة التنازلية تتلخص في تحميل جميع الادارات بالتكاليف بغض النظر عما إذا كانت مشتركة في تحقيق إيرادات أم لا ، أما الطريقة الثالثة فتسمى طريقة الدائرة المفرغة و تهدف إلى توزيع التكاليف باستمرار بهدف قياس تكلفة الخدمة الطبية بصفة مستمرة .

خلاصة القول أنه لتحقيق أهداف التخطيط الطبي و لزيادة فاعلية الرقابة على الخدمات الطبية فمن الضروري وجود نظام للتكاليف النمطية الطبية "Standard Health Costs" و ذلك حتى يسترشد بها في تقييم الأداء بالمنشأة الطبية .

الفصل الثالث : الموازنات التقديرية

الموازنة التقديرية *

الموازنة التقديرية هي عبارة عن تخطيط للتدفقات النقدية أو الخدمية بشكل يجعل المنشأة الطبية قادرة على مواجهة التزاماتها دون التأثير على الأداء الخطط ، و بمعنى آخر هي قائمة بتحديد المطلوب إنجازه و الوسيلة لتحقيق ذلك و من ثم فلها القدرة على التنبؤ بالمستقبل ، و تحدد فترة الموازنة التقديرية على أساس القدرة في التنبؤ و على تكلفة المعلومات المطلوبة لذلك ، و يمكن أن تتوفر في المنشأة الطبية الموازنات التقديرية التالية :-

- ١- الموازنة التقديرية للخدمات الصحية العلاجية و الوقائية .
- ٢- الموازنة التقديرية للإيرادات الطبية .
- ٣- الموازنة التقديرية للمخزون من الأدوية و المواد الطبية .
- ٤- الموازنة التقديرية لمشتريات الأدوية .
- ٥- الموازنة التقديرية للأصول الثابتة .
- ٦- الموازنة التقديرية للعمالة .
- ٧- الموازنة التقديرية لتقديم الخدمات الصحية .
- ٨- الموازنة التقديرية للمصروفات .
- ٩- الموازنة التقديرية للنقدية .
- ١٠- الموازنة التقديرية للمصروفات الرأسمالية .
- ١١- الموازنة التقديرية للبحوث و الاستشارات و التدريب .
- ١٢- الموازنة التقديرية العامة .

و من واقع هذه الموازنات يمكن للمنشأة الطبية الحصول على الفرص المتاحة أمامها بقياس الفرق بين رأس المال و مصروفات التمويل حيث يتحدد فائض كل مشروع بديل .

* إشارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية - د/ فريد النجار

المبحث الأول : العوامل المؤثرة فى إعداد الموازنات التقديرية

تتأثر الموازنات التقديرية فى المنشآت الطبية بعدد من العوامل التى ينبغى أخذها فى الاعتبار سواء فى مرحلة تحديد الأهداف أو فى مرحلة التنفيذ و المتابعة أو فى مرحلة تحليل الانحرافات و اتخاذ القرارات .

و تعتبر عملية إعداد الموازنة التقديرية لإيرادات المستشفى من خدمات الإقامة و العيادات الخارجية بمثابة الخطوة الأولى فى سلسلة نظام موازنته ، حيث يؤثر حجم الإيرادات المقدرة على تنبؤات و تقديرات باقى الموازنات الأخرى و على تحديد تقديرات التكاليف المباشرة و غير المباشرة و على المركز النقدى للمستشفى و على إنفاقه الرأسمالى خلال الفترة المقبلة . و لما كان تحديد إيرادات المستشفى ، باعتباره العامل المتحكم ، يحتل تلك الأهمية ، لذلك بذت من الضروري أن تدرس إدارة المستشفى كافة العوامل ذات التأثير على ذلك العامل المتحكم .

و من أهم العوامل المؤثرة التى ينبغى مراعاتها فى هذا المجال ما يلى :

- ١- الطاقة الايوائية المتاحة للإقامة و الطاقة الاستيعابية للعيادات الخارجية .
 - ٢- العمالة الطبية و رغبات المرضى .
 - ٣- مدى كفاية رأس المال المطلوب لإجراء التوسعات اللازمة و تحسين و تطوير المستوى الحالى للخدمة .
 - ٤- نوعية الإدارة القائمة بالشئفيل .
 - ٥- اشتراكات الجهات الرقابية للدولة من حيث إتباع تعليمات معينة قد تكون ذات تأثيرات سلبية على المرضى .
- و خلاصة القول ، أن على إدارة المستشفى أن تحصر و تحدد كل العوامل ذات التأثير المباشر و غير المباشر على حجم إيرادات المستشفى و أن تتخذ التدابير و الخطوات و الإجراءات اللازمة لحد من الآثار السلبية لتلك العوامل على حجم إيرادات المستشفى ، و فى نفس الوقت تنعمية العوامل الإيجابية لزيادة ربحية المستشفى إلى أقصى حد .

المبحث الثاني : الموازنات التشغيلية في المنشآت الطبية *

يمكن تقسيم الموازنات التشغيلية في المنشآت الطبية إلى ما يلي :-

أولاً : موازنات الإيرادات وتشمل :

١- موازنة إيرادات الاقامات .

٢- موازنة إيرادات المعينات الخارجية .

٣- موازنة إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى .

ثانياً : موازنات التكاليف المباشرة وتشمل :

١- موازنة التكاليف المباشرة للاقامة .

٢- موازنة التكاليف المباشرة للمعينات الخارجية .

٣- موازنة التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى .

ثالثاً : موازنة التكاليف غير المباشرة وتشمل :

١- موازنة التكاليف الإدارية والعمومية .

٢- موازنة تكاليف الوقود والقوى المحركة .

٣- موازنة تكاليف الصيانة والإصلاحات .

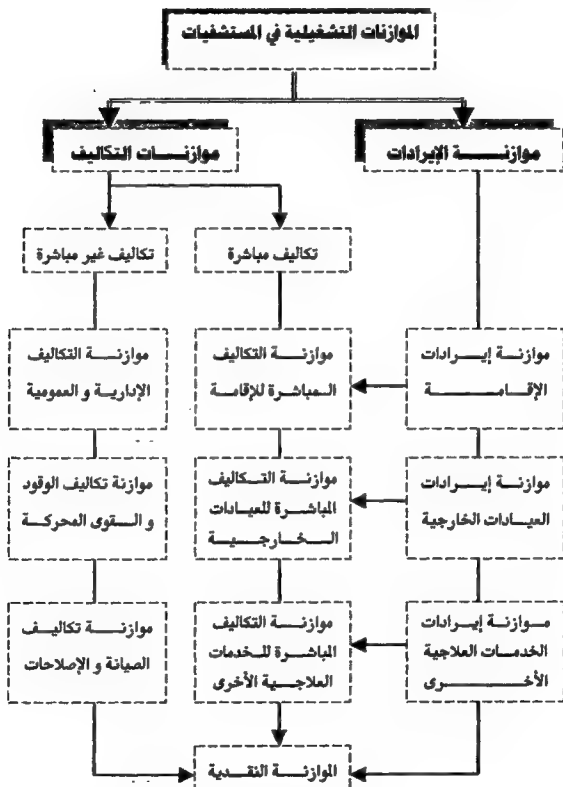
وأخيراً : الموازنة النقدية :

تظهر الموازنة حركة التدفقات النقدية الداخلة و التدفقات النقدية الخارجة

خلال فترة الموازنة .

* دراسات في المحاسبة المتقدمة - د/ هادي أحمد عطية

و يوضح النموذج التالي نظام الموازنات التشغيلية في المستشفيات و العلاقات التي تربط ذلك النظام ببعضه البعض :



و فيما يلي نتناول بالدراسة الموازنات التشغيلية في المستشفيات :

أولاً : موازنات الإيرادات :

تتمثل إيرادات المستشفى في ثلاثة أنواع :

- أ- إيرادات الاقامة .
- ب- إيرادات العيادات الخارجية .
- ج- إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى .

و يلاحظ تأثر كل من موازنة إيرادات العيادات الخارجية و موازنة إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى إلى حد كبير في ضوء الأرقام الواردة بموازنة الإقامة إذ أنه على ضوء عدد المرضى المتوقع يتحدد رقم إيرادات خدمات العيادات الخارجية و رقم الإيرادات من الخدمات العلاجية الأخرى لهؤلاء المرضى .

و يلزم أخذ عدد من الأمور في الاعتبار عند وضع تقديرات هذه الموازنة من أهمها :

- ١- أرقام أداء الفترات المحاسبية السابقة و ما تكشف عنه هذه الأرقام من اتجاهات متوقعة في المستقبل.
- ٢- الاتجاهات الحالية حيث يؤخذ في الاعتبار أعداد الحجوزات السابقة لفترة الموازنة الحالية بالنسبة للإقامة و الارتباطات بالعمليات و الفحوصات الطبية التي تم التعاقد عليها .
- ٣- الاحداث العامة المتوقعة خلال فترة الموازنة مثل : انتشار الامراض المعدية أو بدء حملات توعية للوقاية من أمراض متوقعة ، و ما إلى ذلك من أحداث لها تأثير مباشر على الإقامة بالمستشفى و كذا التغيرات المتوقعة في أساليب الدعاية و الإعلان عن نشاط المستشفى و خدماته و حجم التغيرات المتوقعة نتيجة لذلك .
- ٤- التغيرات المتوقعة في المجال التنافسي على المستوى الإقليمي و أثر تلك التغيرات على مستوى النشاط المتوقع .
- ٥- المؤشرات الاقتصادية المتوقعة ، مثل توقع تغير أو استقرار الحالات الاقتصادية و سياسة الدولة نحو التوعية الطبية و تقديم تسهيلات في إقامة المستشفيات و حركة الإنشاء و التعمير و التوسعات المتوقعة ، حيث تؤثر كل هذه الأمور بشكل مباشر أو غير مباشر على أرقام المرضى بالمستشفى .

و فيما يلي نموذج للموازنة التقديرية للإيرادات :

الموازنة التقديرية لإيرادات مستشفى

عـ سـ سنة

إيرادات الغوف و الإقامة :		
جناح خاص	xx	
جناح عادي	xx	
غرفة منفردة	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
إجمالي إيرادات الإقامة		xx
إيرادات العيادات الخارجية :		
الكشف و المتابعة	xx	
الأشعة	xx	
التحاليل الطبية	xx	
العلاج الطبيعي	xx	
إجمالي إيرادات العيادات الخارجية		xx
إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى :		
الغسيل الكلوي	xx	
الجلسات الكهربائية	xx	
الفحوصات الطبية	xx	
الأشعة التشخيصية	xx	
إجمالي إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى		xx
إجمالي الإيرادات التقديرية		xx

ثانياً : الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة :

تبنى أرقام تقديرات عناصر و تكاليف بهذه الموازنة الخاصة بالتكاليف المباشرة لقسم الإقامة و التكاليف المباشرة لقسم العيادات الخارجية و التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى و ذلك على أرقام التقديرات الواردة بموازنات الإيرادات المقابلة لكل نشاط من تلك الأنشطة على حدة . و من الناحية العملية يحدد كل مستشفى من واقع البنود الفعلية لتكاليفه عن الفترات السابقة – معدلات نمطية لعناصر التكاليف المختلفة في شكل نسب مئوية من إيرادات كل نشاط . و فيما يلي نوضح نموذج لموازنة التكاليف المباشرة :

الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة لمستشفى

..... سنسنة

التكاليف المباشرة لقسم الإقامة :		
جناح خاص	xx	xx
جناح عادي	xx	
غرفة فردية	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
إجمالي التكاليف المباشرة للإقامة		xx
التكاليف المباشرة لقسم العيادات الخارجية :		
الكشف و المتابعة	xx	
الأشعة	xx	
التحاليل الطبية	xx	
العلاج الطبيعي	xx	xx
إجمالي التكاليف المباشرة لقسم العيادات الخارجية		
التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى :		
الفسيل الكلوي	xx	
الجلسات الكهربائية	xx	
الفحوصات الطبية	xx	xx
الأشعة التشخيصية	xx	
إجمالي التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى		xx
إجمالي التكاليف المباشرة التقديرية		xx

ثالثاً : الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة :

تتضمن الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة ما يلي :

١- التكاليف الإدارية و العمومية .

٢- تكاليف الوقود و القوى المحركة .

٣- تكاليف الصيانة و الإصلاحات .

و العلاقة بين عناصر تكاليف هذه الموازنة بمكوناتها المختلفة و بين مستوى المستشفى - حجم إيرادات المستشفى - علاقة غير مباشرة فهناك حد أدنى من التكاليف غير المباشرة يتحمله المستشفى بغض النظر عن مستوى النشاط (تكاليف غير مباشرة ثابتة) و لكن ذلك لا يمنع من أن هناك جزء من تكاليف تلك المجموعة تتغير مع التغير في مستوى نشاط المستشفى (تكاليف غير مباشرة متغيرة) ، و إن كان من الملاحظ أن معظم عناصر تكاليف تلك المجموعة تميل في عموميتها إلى الثبات أكثر منها إلى التغير .

و تقرر إدارة المستشفى على مستوى كل عنصر من عناصر تكاليف تلك المجموعة نسبة تغير العنصر مع التغير في مستوى نشاط المستشفى في ضوء عدة اعتبارات هي :

أ- طبيعة العنصر ذاته .

ب- اتجاهات العنصر و مدى إستجابته للتغيرات في مستوى نشاط المستشفى في ضوء ما تظهره نتائج الأداء الماضي .

ج- خبرة القائمين على عملية التقدير في تحديد نسبة التغير في ضوء ممارستهم للعمل بالمستشفى و تشمل التكاليف الإدارية و العمومية العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة منها :

الأجور و المرتبات الإدارية - المواد و الأدوات الكتابية - العمولات الدفوعة - تكاليف الدعاية و الإعلان .

و تتضمن تكاليف الوقود و القوى المحركة ما يلي : استهلاك الكهرباء و المياه و الغاز اللازم لامداد المستشفى بالطاقات اللازمة و كنا إستهلاك الوقود و الزيوت اللازمة لنشاط المستشفى .

في حين تتضمن تكاليف الصيانة والإصلاحات جميع التكاليف الخاصة بأداء ذلك النشاط مثل :
 قطع الغيار و كافة لوازم أداء نشاط المستشفيات و تكاليف الصيانة و إصلاحات معدات المستشفى
 و أجهزته و مبانيه .

و فيما يلي نموذج للموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة للمستشفى :

الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة لمستشفى

عن شهر عن سنة

التكاليف الإدارية و العمومية :		
أجور و مرتبات	xx	xx
أدوات كتابية و مطبوعات	xx	
دعاية و إعلان	xx	
عمولات مدفوعة	xx	
إجمالي التكاليف الإدارية و العمومية		
تكاليف الوقود و القوى المحركة :		xx
استهلاك كهرباء	xx	
استهلاك غاز	xx	
استهلاك مياه	xx	
إجمالي تكاليف الوقود و القوى المحركة		
تكاليف الصيانة و الإصلاحات :		xx
قطع غيار	xx	
تكاليف الصيانة	xx	
إصلاحات متنوعة	xx	
إجمالي تكاليف الصيانة و الإصلاحات		
إجمالي التكاليف غير المباشرة		xx

المبحث الثالث : الموازنة النقدية بالمنشآت الطبية

الموازنة النقدية هي عبارة عن خطة لفترة زمنية مقبلة توضح حركة التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة (المقبوضات النقدية) و حركة النقدية الخارجة المتوقعة (الدفعات النقدية) للمستشفى خلال فترة الموازنة .

و تساعد الموازنة النقدية إدارة المستشفى على دراسة أوضاع السيولة النقدية و الوضع التمويلي للمستشفى و مركزه النقدي خلال الفترة التي تغطيها الموازنة .

و تلعب **الموازنة النقدية** دور هام و أساسى في تخطيط و رقابة النقدية في المستشفى و إيجاد التوازن بين الربحية و السيولة و ذلك عن طريق تخطيط و تقدير كل التدفقات النقدية سواء داخلية أو خارجة ، و تحديد أى عجز في النقدية و في أى وقت سيكون هذا العجز و سبل مواجهته و أيضا تحديد أى وفر في النقدية و في أى وقت سيكون و سبل استثماره .

خطوات إعداد الموازنة النقدية :

تتمثل خطوات إعداد الموازنة النقدية فيما يلى :

١- تقدير أرقام التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) و يتم الحصول على تقديرات تلك الأرقام من الموازنات التقديرية للإيرادات و ذلك بالإضافة إلى المبالغ المحصلة من الموضى و المستحقة في فترات سابقة و المتحصلات من إيرادات الاستثمارات و الفوائد الدائنة و ما قد تحصل عليه المستشفى من قروض و ما قد تحصل عليه من بيع بعض الأصول الثابتة .

٢- تقدير أرقام التدفقات النقدية الخارجة (الدفعات) و يتم الحصول على التقديرات تلك الأرقام بصفة أساسية من الموازنات التقديرية للتكاليف المباشرة و غير المباشرة ، و ذلك بالإضافة إلى التسديد للدائنين عن فترات سابقة و الإضافات للأصول الثابتة .

٣- تحديد الأرصدة النقدية في أول و آخر الفترة المحاسبية ، و يلاحظ أن الموازنة النقدية مقسمة إلى : رصيد النقدية في أول الشهر + التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) خلال الشهر - التدفقات النقدية الخارجة (الدفعات) خلال الشهر = رصيد النقدية في آخر الشهر ، و الذى يمثل رصيد النقدية في أول الشهر التالي .

و النموذج التالي يوضح الموازنة التقديرية :

الموازنة التقديرية	
عن الفترة من حتى	
المبلغ	البيان
xx	رصيد التقديرية في أول الفترة
xx	تدفقات نقدية داخلية :
xx	إيرادات الاقمامة
xx	إيرادات المبيعات الخارجية
xx	إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى
xx	إيرادات الاستثمار
xx	الإجمالي (١)
xx	تدفقات نقدية خارجية :
xx	تسديدات للموردين (مشتريات)
xx	تكاليف دعائية وإعلان
xx	تكاليف أجور ومرتبات
xx	أقساط قروض
xx	عمولات لهيئات علاجية
xx	تسديدات أدوات و أجهزة
xx	الإجمالي (٢)
xx	رصيد التقديرية آخر الفترة (١) - (٢)

المبحث الرابع : التحليل المالي في المنشآت الطبية

تستهدف إدارة الشئون المالية بالمستشفيات تحقيق أهداف متباينة مثال الاحتفاظ بنسب معينة للسيولة أى قدرة المستشفى على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل قبل الغير ، تحقيق عائد مناسب أو فائض للإيرادات على المصروفات بهدف الوفاء بالحاجة الاجتماعية و هى الاستمرارية في تقديم الخدمات الطبية أو رفع عائد مناسب لأصحاب حقوق رأس المال مما يشجعهم في استمرار بقاء أموالهم مستقلة في القطاع الطبى ، فوجود مركز مالى فعال للمستشفى يدفع الخدمات الطبية إلى التنوع و وصولها للمحتاجين لها من المرضى ، و من ثم تستهدف الإدارة المالية للمنشأة الطبية استخدام مصادر الأموال استخدام أمثل و منع الضياع و الاسراف و حصر المسؤولية .

لذلك تسمى الإيرادات المالية بالمنشآت الطبية إلى قياس الفروق بين المركز المالى من فترة زمنية لأخرى و تحديد معدلات الزيادة أو النقصان في الاستثمارات ، و تعتمد الإدارة المالية بالمنشأة الطبية على المعايير و النسب المالية لقياس درجة تحقيق الأهداف ، و هذا ما يعرف بأسلوب التحليل المالي و النسب التشغيلية في المنشآت الطبية .

و يستخدم التحليل المالي النسب المحاسبية بفرض تقييم نتائج الأداء و التعرف على الاتجاهات العامة لسيير النشاط ، فهى تعتمد على القوائم المالية لتقييم نتائج الأداء ، كما يستخدم التحليل المالى النسب التشغيلية الطبية بفرض قياس اتجاهات نتائج أداء النشاط الطبى .

أولاً : النسب التشغيلية في المنشآت الطبية :

وهى تشير إلى مدى قدرة المستشفى على استغلال طاقته العلاجية للمرضى و تعتمد بياناتها من المستندات و القوائم و التقارير اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية .

و تختلف و تتنوع النسب التشغيلية في المستشفيات بحسب ظروف كل مستشفى و موقعه و نوع البيانات التحليلية التى يمكن الحصول عليها من المستندات و القوائم الخاصة بنتائج تشغيل المستشفى و من أهم النسب التشغيلية المستخدمة لتقييم أداء المستشفى :

(أ) مجموعة نسب مستويات الأداء في المستشفيات :

و هي توضح مدى كفاءة إدارة المستشفى في استغلال الطاقات المتاحة لها و تشمل :

$$١- \text{نسب إشغال الغرف} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{عدد الغرف المتاحة بالمستشفى}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسب إشغال الأسرة} = \frac{\text{عدد الأسرة المشغولة}}{\text{عدد الأسرة المتاحة بالمستشفى}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسب إشغال الأجنحة} = \frac{\text{عدد الأجنحة المشغولة}}{\text{عدد الأجنحة المتاحة بالمستشفى}} \times ١٠٠$$

$$٤- \text{متوسط عدد المترددين} = \frac{\text{عدد المترددين خلال الفترة}}{\text{عدد أيام العمل في الفترة}} \times ١٠٠$$

على العيادات الخارجية

و تحسب هذه النسب للمستشفى ككل ، كما تحسب لكل قسم من الاقسام الداخلية للمستشفى و لكل عيادة من العيادات الخارجية بالمستشفى .

(ب) مجموعة نسب ربحية الأنشطة العلاجية :

و هي توضح العلاقة بين أرباح و تكاليف كل نشاط من أنشطة المستشفى الرئيسية لتحديد مدى

كفاءة إدارة المستشفى في تنمية هذه الأنشطة و هي :

$$١- \text{نسبة ربحية نشاط الإقامة} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الإقامة} - \text{إجمالي تكاليف الإقامة}}{\text{إجمالي تكاليف الإقامة}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسبة ربحية نشاط العيادات الخارجية} = \frac{\text{إجمالي إيرادات العيادات} - \text{إجمالي تكاليف العيادات}}{\text{إجمالي تكاليف العيادات}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسبة ربحية أنشطة الخدمات الأخرى} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى} - \text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}} \times ١٠٠$$

(هـ) مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للمستشفى :

و هى توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل المباشرة لكل نشاط من أنشطة المستشفى الرئيسية

و بين إيرادات كل نشاط لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

$$١- \text{نسبة تكاليف الإقامة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الإقامة}}{\text{إجمالي إيرادات الإقامة}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسبة تكاليف العيادات الخارجية} = \frac{\text{إجمالي تكاليف العيادات الخارجية}}{\text{إجمالي إيرادات العيادات الخارجية}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسبة تكاليف الخدمات الأخرى} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى}} \times ١٠٠$$

(د) مجموعة نسب تكاليف التشغيل غير المباشرة للمستشفى :

و هى توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المستشفى المعاونة

و بين إيرادات المستشفى ، لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

$$١- \text{نسبة التكاليف العمومية و الادارية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الإدارية و العمومية}}{\text{إجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

$$٢- \text{نسبة التكاليف التسويقية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف التسويقية}}{\text{إجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

$$٣- \text{نسبة تكاليف الطاقة و الإنارة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الطاقة و الإنارة}}{\text{إجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

$$٤- \text{نسبة التكاليف الصيانة و الإصلاحات} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الصيانة و الإصلاحات}}{\text{إجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

ثانيا : النسب المحاسبية في المنشآت الفندقية :

وهى تشير إلى مدى قدرة المستشفى على تحقيق السيولة و الربحية و تعتمد بياناتها من القوائم المالية الختامية التقليدية -قائمة الدخل و قائمة المركز المالي- للمستشفى و من أهم النسب المحاسبية المستخدمة في المنشآت الطبية لتقييم الأداء ما يلى :

$$١- \text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} = \dots \text{ مرة}$$

$$٢- \text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{أصول متداولة - مخزون سلعى}}{\text{خصوم متداولة}} = \dots \text{ مرة}$$

$$٣- \text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{متوسط رصيد المخزون}} = \dots \text{ مرة}$$

$$٤- \text{متوسط فترة التخزين} = \frac{\text{عدد أيام العمل بالسنة}}{\text{معدل دوران المخزون}} = \dots \text{ مرة}$$

$$٥- \text{العائد على رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافى الربح}}{\text{إجمالى الأصول - الخصوم المتداولة}} \times ١٠٠$$

$$٦- \text{العائد على الأصول الثابتة} = \frac{\text{صافى الربح}}{\text{الأصول الثابتة}} \times ١٠٠$$

$$٧- \text{نسبة إجمالى الربحية} = \frac{\text{إجمالى الربح}}{\text{صافى المبيعات}} \times ١٠٠$$

$$٨- \text{نسبة صافى الربح} = \frac{\text{صافى الربح}}{\text{صافى المبيعات}} \times ١٠٠$$

$$٩- \text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{\text{المستدينون}}{\text{متوسط المبيعات الآجلة}}$$

$$١٠- \text{معدل دوران الدائنين} = \frac{\text{صافى المشتريات الآجلة}}{\text{متوسط رصيد الدائنين}}$$

$$١١- \text{متوسط فترة السداد} = \frac{\text{عدد أيام العمل بالمنة}}{\text{معدل دوران الدائنين}}$$

$$١٢- \text{معدل كفاءة التحصيل} = \frac{\text{الديون المعدومة}}{\text{المبيعات الآجلة}} \times ١٠٠$$

ثالثاً : نسب كفاية الأداء في المنشآت الطبية :

و هذه النسب هى المقاييس التى تستخدم في معرفة كفاية الأداء بالمنشآت الطبية و أهمها ما يلى :

$$١- \text{كفاية أداء العاملين} = \frac{\text{عدد الخدمات الطبية المقدمة}}{\text{عدد أو حجم رأس المال البشرى}}$$

$$٢- \text{كفاية أداء الأجهزة و المعدات الطبية} = \frac{\text{عدد الخدمات الطبية المتخمة}}{\text{عدد أو قيمة الأجهزة}}$$

$$٣- \text{كفاية أداء الجنية} = \frac{\text{عدد الخدمات الطبية التى تم تقديمها}}{\text{حجم المصروفات أو الأتفاق}}$$



الباب الثالث : المنشآت الطبية من الناحية الضريبية

مقدمة

تحتل الضرائب مركز الصدارة في ميزانية الدولة ، مما يبرز أهمية الدراسات الضريبية التي تتناول الآثار المباشرة و غير المباشرة لها خاصة بعد أن أصبحت الضريبة هي الأداة الفعالة بيد الدولة لتوجيه السياسات المالية و الاقتصادية .

و الملاحظ أن نشاط المنشآت الطبية يخضع لطبيعة خاصة ، و تتأثر تلك الطبيعة بالأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة و لأهمية هذه المنشآت لكي تقوم بدورها في خطط التنمية ، تم وضع تنظيم قانوني لهذه المنشآت يكفل حسن استغلالها في خدمة الاقتصاد القومي .

و بالنظر للقوانين التي تحكم عمل المنشآت الطبية و مدى خضوعها للضريبة ، نجد أن هنالك العديد من المشكلات الضريبية التي تواجه هذا القطاع الحيوي إلا و هو القطاع الطبي .

و سنحاول في هذا الباب أن نتناول بالدراسة و التحليل أهم النقاط الضريبية ذات العلاقة بالمنشآت الطبية .

الفصل الأول : المعاملة الضريبية للمنشآت الطبية

المبحث الأول : نشاط الأطباء و القانون الضريبي *

يعتبر طبيباً كل من يزاول مهنة الطب بأقسامها المختلفة طبقاً للقوانين و اللوائح الخاصة بها و ذلك بدءاً من تاريخ المزاولة بموجب التصريح الخاص بذلك .

و لا يعتبر عمل الطبيب عملاً تجارياً و يظل العمل محتفظاً بطابعه المدني و لو قام الطبيب ببيع الأدوية لمؤاده طالما لا يباشر عملية البيع بصيدلية ، أما إذا تجاوز بيع هذه الأدوية للغير ، إعتبر عمله تجارياً و يخضع للضريبة على النشاط التجاري .

أما الطبيب الذي يرتبط مع صاحب عمل للعناية الطبية بمعاملة طيلة الوقت مقابل أجر ، فقد أعتبر من وجهة نظر مصلحة الضرائب أجيراً يخضع ما يتقاضاه في مقابل قيامه بهذا العمل للضريبة على المرتبات و الأجور .

إن نشاط الأطباء من الأنشطة المهنية التي يتوقف نجاحها على درجة مهارة الطبيب و قدرته

المهنية و شهرته في مجال تخصصه ، و يشتمل هذا النشاط على فرعين أساسيين هما :

- ١- الأطباء البشريون .
- ٢- أطباء الأسنان .

و يشتمل النوع الأول على العديد من التخصصات في مجال الطب البشري و منها -الباطنة و الصدر و أمراض القلب و الجراحة العامة و العيون و الأطفال و الأمراض الجلدية و التناسلية و أمراض النساء - .

أولاً : أسس محاسبة الأطباء البشريين

بتاريخ ١٩٨٤/٣/١ صدر القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة و قد أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١٩٩١/٨/٢٤ بخصوص القرار الوزاري المذكور و قد تضمنت تلك التعليمات الأسس و القواعد التي يجب اتباعها في تطبيق تلك القرار و المتمثلة في النقاط التالية :-

* الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الوحيدة - أ/ محمد حامد عطا

أولاً - بالنسبة لتحديد الإيرادات :-

١ - الأطباء الجراحين :-

يتم تحديد عدد العمليات التي أجراها الطبيب خلال العام على أساس البيانات الواردة من المستشفيات التي يجري بها عمليات وفقاً لما تم تحصيله تطبيقاً لحكم المادة ٩١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة رقم ٧٦ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣) وكذلك وفقاً لما تقرره المأمورية إذا ما ثبت قيام الطبيب بعمليات في عيادته الخاصة .

وتنقسم فئات العمليات على ثلاث أقسام هي :-

١- عملية صغرى .

٢- عملية متوسطة .

٣- عملية كبرى .

و يتم الاسترشاد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدلى به عند المناقشة و كذا فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التي يقيم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق من صحتها .

٢- إيرادات العيادات لكافة الأطباء :-

١- فئة الكشف حسب ما هو معن داخل العيادة و للزيارات المنزلية و العادى و المستعجل.

٢- درجة تخصص الطبيب و تاريخ تخرجه و مركزه العلمى و سنوات الممارسة .

٣- البيانات التي يدلى بها الطبيب في محاضر المناقشة.

٤- موقع العيادة و مستوى الدخول في المكان الذى يباشر فيه النشاط .

٥- فترة التغيب عن العيادة سواء للمرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل بها أحد الأطباء و مدى الاتفاق بين الطبيب و من حل محله فترة تغيبه على الدخل المحقق في تلك الفترة.

٦- البيانات الواردة من جهات الخصم و الإضافة .

٧- بالنسبة للتخصصات التي تعتمد على استهلاك التيار الكهربائي أو مواد طبية أو أفلام

أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد .

ثانيا : مؤشرات مصروفات :-

تعتمد المصروفات المؤيدة بالمستندات و اللازمة لـإزالة النشاط مثل الإيجار و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتي :

١ - الكتب و المجلات العلمية : يعتمد ما يشتري من الكتب و المجلات العلمية الطبية في كل سنة ما دام أنه مؤيداً بالمستندات و في حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبة طبية في بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المراجع المرتفعة القيمة .

٢- مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوه أو بدون دعوه . تعتبر مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يراعى أولاً ما اذا كان حضور المول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر أو إيقاده من جهة عمله أو أى جهة أخرى .

فإذا كان حضور المؤتمر على نفقة المول الخاصة تعتبر ضمن التكاليف المصروفات التي يتحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي اذا كان يمارس النشاط على وجه حر و تقتصر هذه المصروفات على :-

١- تذكرة السفر لمكان انعقاد المؤتمر و المودة و السنى تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .

٢- رسوم اشتراك المؤتمر و مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .

٣- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و اذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل المول أى تكاليف و بين ما اذا كانت الدعوة مقصورة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات و تخصم من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم و يجب التأكد من أن مصروفات السفر لا تشمل ثمن تذاكر أو أى مصاريف لعائلة الطبيب .

٣- مصاريف الانتقال :-

يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة و الطبيب الذى لا يملك سيارة و يراعى عند احتساب هذا المصروف طبيعة تخصص الطبيب و مدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا تستلزم طبيعة نشاطه كثرة الانتقال مثل أطباء الأشعة و الأسنان و العيون .

أ - من يملك سيارة : تحسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به أحياناً من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة استبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصي و يدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق انا كان خاضعاً للتأمينات الاجتماعية و لا يحسب من مصروفات الاستهلاك .

ب - من لا يملك سيارة تخصم له مصاريف الانتقال المناسبة لمزاولة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

٤- استهلاك الأنوات الطبية :-

بحسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الإلكترونية بالنسب التالية :

١٠ %	{	أولاً :	الآلات الجراحية اليدوية و الميكانيكية .
			أجهزة الأشعة التشخيصية العلاجية .
			تجهيزات غرف العمليات .
			أجهزة معامل عسائية .
١٥ %		ثانياً :	آلات كهربائية .
٢٠ %	{	ثالثاً :	الأجهزة الطبية و العلاج الطبيعى .
			أجهزة تشخيصية بالموجات .
			فوق الصوتية و الإلكترونية .
			أجهزة معامل إلكترونية .

٥- تحسب مصاريف شراء الخاصات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وكذلك باقى المصروفات مثل المصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقاً لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

٦- الأطباء المساعدون :-

إذا لم تتوافر علاقة التبعية يخضم ما يتقاضاه الطبيب المساعد بحد أقصى ٢٠٪ و تدخل هذه الأتساب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و اذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخضم ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة المرتبات و الأجور .

٧- تحتسب أيام العمل بواقع ٣١٠ يوم في السنة ما لم يثبت خلاف ذلك .

و جدير بالذكر أن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و قد حدد في مادته ٦٨ التكاليف الواجبه الخصم على النحو التالي :

١- ١٥٪ مقابل الاستهلاك المهني كانت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ١٠٪- .

٢- المبالغ التي يؤديها الممولون إلى نقاباتهم لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات على ألا يجاوز ما يخضم ١٠٪ من صافي الإيراد و يشترط ألا يكون الممول منتفعا بالإعفاء المقرر وفقاً لقوانين المعاشات و التأمين الاجتماعي .

٣- أقساط التأمين على الحياة و التأمين الصحي على الممول لمصلحته و مصلحة زوجته و أولاده القصر ، بحد أقصى ١٥٪ من صافي الإيراد الخاضع للضريبة أو ١٠٠٠ جنية أيهما أقل ، و لا يجوز تكرار ذات الأقساط من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون .

٤- (أ) التبرعات المدفوعة أو التي تؤول للحكومة و وحدات الإدارة المحلية و الهيئات العامة أيا كان مقدارها .

(ب) التبرعات و الإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية و المؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها و لدور العلم و المستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة في حدود ٧٪ من صافي الربح السنوي .

و لا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون .

كما نص في المادة ٦٩ منه على ما يلي :-

"يخصم من إجمالي إيراد الممول ٢٥٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها في المادة (٦٧) من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنظمة أو المستندات التي تعتمدها مصلحة

الضرائب أو مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للممول وتكاليف مزاوله المهنة و صافى الربح وفقاً لطبيعة المهنة أكثر من هذه النسبة " .
و في تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة ٢٨ من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً دفاتر منتظمة .

أسس محاسبة نشاط الأطباء باللجان الداخلية :

تتبع اللجان الداخلية عند محاسبة الأطباء البشريين ذات الأسس والقواعد التي تدير عليها مأموريات الضرائب و المصادر بها القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ و التعليمات التنفيذية الصادرة من المصلحة بهذا الشأن .

أسس محاسبة نشاط الأطباء بلجان الطعن :

تختلف الأسس المتبعة باختلاف نوع التخصص ، إلا أن هناك قواعد عامة أجمعت عليها أغلبية اللجان و هي :-

- ١- أيام العمل ٥٢ أسبوع .
 - ٢- مصاريف حكومية ٢٠٪ .
 - ٣- استهلاك مهني ١٠٪ .
- و من أمثلة هذه اللجان لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة العاشرة في الطعن رقم ٢٧٤ لسنة ١٩٩٢ عن السنوات ١٩٨٩/٨٤ و كذلك لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثانية عشر في الطعن رقم ٣٥٢ لسنة ١٩٩٣ عن السنوات ١٩٩١/٨٧ .

ثانياً : أسس محاسبة أطباء الأسنان

أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية رقم ٢٨ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨١/٧/٢٩ بشأن أسس محاسبة أطباء الأسنان في ظل القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ثم ألحقتها بملاحق لها برقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٧/٢٠ متضمناً توجيه النظر إلى مراعاة ما ورد بالقرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاوله المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ثم صدرت التعليمات التنفيذية التذكيرية رقم ١ لسنة ١٩٩١ في ١٩٩١/٢/٣ بشأن محاسبة أطباء الأسنان موجه النظر إلى ضرورة الالتزام بما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ عند محاسبة أطباء الأسنان .

و منذ صدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم تقم مصلحة الضرائب بإصدار تعليمات توضح كيفية محاسبة نشاط أطباء الأسنان في ظل القانون الجديد و على ذلك فإن أسس محاسبة هذا النشاط هي نفس الأسس الواردة في القرار الوزاري و التعليمات السابق الإشارة إليها .

أسس تقدير أرباح أطباء الأسنان :

١- الاسترشاد ببيانات التيار الكهربائي و البيانات الخاصة بعمل الأسنان و القوائم الصادرة منها للطبيب .

٢- يراعى استئصال التكاليف المدفوعة في شراء و تشغيل أطقم الأسنان من الأرباح المحققة من أطقم الأسنان و تركيبها .

٣- تستلزم مهنة طبيب الأسنان انفاق مبالغ تتجاوز حدود المصاريف الإدارية المتعارف عليها و هي المتعلقة بالمصروفات التي تمثل تكلفة السلعة أو الخدمة مثل أمبولات البنج المستعملة في عمليات الخلع و مواد الحشو المستعملة في العلاج التحفظي و مواد اللدائن و الأكريل اللازمة للاستعاضة الصناعية و غيرها .

ينبغي خصم هذه المبالغ من إيرادات الممول الإجمالية فضلا عن أن المشرع قصد بالتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة التي نصت عليها المادة ٧٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و تقابلها المادة ٦٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كل ما يلزم لمباشرة المهنة بما في ذلك تكلفة السلعة أو الخدمة و تكلفة الإدارة و قصد بالمصاريف مجرد تكلفة الإدارة .

٤- يخصم من إجمالي إيراد الممول ٢٥٪ مقابل التكاليف المنصوص عليها في المادة ٦٩ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (كانت ٢٠٪ في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) المادة (٧٦) ما لم تكن التكاليف من واقع الدفاتر المنظمة أو المستندات التي تعتمد عليها مصلحة الضرائب أو المؤشرات و القرائن المحددة بالتطبيق للقرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة .

و على ذلك يتبع عند محاسبة نشاط أطباء الأسنان نفس الأسس و القواعد الواردة بالقرار الوزاري المذكور و السابق الإشارة إليها عند تحديد أرباح الأطباء البشريين .

المبحث الثاني : المستشفيات و القانون الضريبي *

لتحديد نوع الضريبة المباشرة التى تفرض على أرباح المستشفيات يجب التفرقة بين ثلاث حالات و هى :

الحالة الأولى : المستشفيات التابعة لهيئات لا ترمى إلى الكسب (الخيرية)

و هى حالة المستشفيات الحكومية أو التى تتبع هيئات لا ترمى إلى الكسب ، فهى معفاة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية طبقاً لأحكام القانون الضريبي الذى قضى بإعفاء "الجمعيات التى لا ترمى إلى الكسب و ذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمى أو الرياضى" .
و قد تحقق هذه المستشفيات ربها ناتجا من زيادة الإيرادات عن المصروفات و لكن الكسب ليس غاية لها بل هو وسيلة ، إذ يظل مرصودا لتحقيق الغاية التى أنشئت من أجلها هذه المستشفيات ، و هى مقاومة الأمراض و معالجة الفقراء و المعوزين لذلك لم ير المشرع مبرر لفرض الضريبة على إيرادات مخصصة لخدمة الصالح العام .

و قد ذهب البعض إلى القول بخضوع المستشفيات لضريبة الأرباح التجارية والصناعية اذا كانت مستقلة في إدارتها و كيانها الاقتصادي عن الجمعية الخيرية التابعة لها ، و هذه التفرقة بين المستشفيات و بين الجمعيات الخيرية نفسها لدى تطبيق قانون الضرائب لا تستند إلى أى أساس صحيح . إذ أن الجماعة هى التى تنشئ المستشفى و هى صاحبة الرأى الأعلى فيها و ليس مجرد وضع نظام أو تحديد مالى أو إداري خاص لوجه من أوجه نشاط هذه الجماعة بكاف لتغيير وصف الأعمال أو طبيعتها أو لخضوعها أو إعفائها فكل جماعة أو هيئة تعتبر وحدة متمثلة بكافة ما تزاوله من نشاط و تمارسه من أعمال . و اذا أخذنا بهذه التفرقة الخيالية لوجب أن تخضع للضريبة جميع المستشفيات التابعة لجمعيات خيرية و اذا أنشأت جمعية مستشفيات أحدهما للموسرين و الأخرى للمعوزين و كانت تنفق من أولهما على ثانيهما لوجب علينا تمثيا مع نظرية هؤلاء البعض أن نأخذ من أولهما لأن له كيانا اقتصاديا مستقلا و نقول للجمعية أن الأول يكسب فلا معنى إلا اذا اندمج في الثاني و كانت نتيجتهما معا عدم تحقيق ربح و هو عبث لا يمكن القول به.

* الضريبة على المهن الحرة - د/ على الشافعى

و تعفى المستشفيات التابعة لهيئات لا ترمى إلى الكسب من ضريبة المهن غير التجارية علما بأن القانون لم ينص على ذلك صراحة في أحكام هذه الضريبة . و هذا الإعفاء ضعى مستقار من المبادئ الأساسية التى تحكم مبدأ الالتزام بالضريبة من جهة أنها تصيب الربح الذى ينتج من مزاولة المهنة الحرة أو المهنة غير التجارية ، فإننا لم نتوافر فكرة السعى وراء الربح في مزاولة المهنة أو الاستغلال لم يكن هناك محل لفرض الضريبة . و على ذلك فمسألة الإعفاء بالنسبة لضريبة المهن غير التجارية يحكمها النصوص القانونية من جهة و المبادئ العامة الصحيحة المتعلقة بفرض الضريبة من جهة أخرى . و ذلك بعكس الحال بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية إذ أن الإعفاء فيها تحكمه النصوص القانونية فقط .

الحالة الثانية - إنشاء مستشفيات لغرض الكسب :

قد يقوم بعض أشخاص أو هيئات لا علاقة لها بمهنة الطب باستغلال مستشفيات أو مصحات لفرض تحقيق الأرباح و هم في هذه الحالة يضاربون على الفرق بين ثمن شراء السلع و الخدمات و بيعها للمرضى شأنهم في ذلك شأن أصحاب الفنادق ، و لذلك تخضع هذه المستشفيات لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية .

الحالة الثالثة - الأطباء الذين يملكون مستشفيات * :

كثيرا ما نشاهد بعض الأطباء ينشئون مستشفيات أو مصحات لمرضاهم ، لينزلوا فيها و يعالجوا تحت إشرافهم أو إشراف غيرهم من الأطباء . و لما كانت مهنة الطب في حد ذاتها غير خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية ، لهذا فإنه يجب البحث فيما اذا كانت إيرادات هذه المستشفيات و المصحات تدخل ضمن أرباح المهن غير التجارية أم تفرض عليها ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية ، و هل تعتبر المستشفى فرع يتبع الأصل و هو مهنة الطب ؟ و بالتالي تكون إيرادات المستشفى إيرادات جزء من أرباح المهنة و لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية .

* المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب - أ/ توفيق أبو علم

و الواقع أن القانون عندما فرق بين أرباح المهنة و الأرباح التجارية ، راعى أن تكون الأولى نتيجة للعلم و الذكاء و المجهود الشخصي دون أن يكون لعمى رأس المال دخل فيها و لا تغير قيمة الأدوات و المهمات التى تستلزمها مهنة الطبيب - كأدوات التشخيص و العلاج - من طبيعة كسب الطبيب ، أما إذا تجاوز استخدام رأس المال هذه الحدود بأن اشترى الطبيب أو استأجر بناء و جهزه بأدوات و أثاثات و معدات ، و استخدم موظفين و عمالا سواء كانوا أطباء أو مرضين و غيرهم ، و اشترى الأدوية و العقاقير ، و استخدم كل ذلك لخدمة مرضاه فهنا يعتبر الطبيب أنه استخدم رأس المال و يكون قد اتخذ لنفسه نشاطا تجاريا يعتبر استغلالا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية .

إلا أن الإيراد الناتج من المستشفى أو المصحى لا يجوز اعتباره كله ربحا تجاريا ، إذ أن الطبيب يقوم بمباشرة مرضاه ، مما يستدعى اعتبار جزء من إيرادات المستشفى في نظير هذه الخدمات التى تخضع لضريبة المهن الحرة . و لهذا فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها و التى أوردت فيها : "يجوز السماح للطبيب صاحب المستشفى باستبعاد مبلغ معين من الأجر الذى يدفعه مرضاه لإقامتهم في المستشفى ، على أساس أن المبلغ بمثابة أجر شخصي لهذا الطبيب مقابل ملاحظته مرضاه ، مع التثبيت من أن ما يتقاضاه صاحب المستشفى أو المصحى أو العيادة عن الإقامة لا يقل عن أجر المثل بالفنادق أو اللوكساندات أو البنسيونات ، و مع ملاحظة إيجارات الحجر المفروشة المائلة و أسعار المواد العيشية و أجرة الخدم وقت استيفاء أجر الإقامة من المريض" .

أما العناصر التى يمكن بها الاستعانة في تحديد إيرادات المستشفى أو المصحى فتكون عن طريق معرفة الأجر المحدد للإقامة عن مدة معينة في كل درجة من درجاتها المختلفة على حدة ، و عدد حجرات كل درجة ، و عدد الأسرة ، في كل منها و ما إذا كانت الإقامة كاملة أم تشمل الطعام و الخدمة و الأدوية التى تصرف للمرضى و هو الأمر الغالب في المستشفيات

أم أن جزءاً من ذلك يتحمله المريض و إذا كانت المستشفى هو الذى يقدم الطعام وجب أن يراعى تكاليفه المناسبة عند تقدير المصروفات .

مما سبق يتضح أن الاجر الذى تتقاضاه المستشفى من المرضى يتكون من جزئين جزء يمثل الاجر الذى تتقاضاه في مقابل الإقامة و أن هذه الاجر يكاد يكون معادلا لما تتقاضاه الفنادق من نزلائها . و الجزء الثانى يكون في مقابل الخدمات الطبية و التمريض المعادي الذى تقدمه المستشفى إلى نزلاءها من المرضى دون المرافقين .

و قد أثيرت مناقشات طويلة حول الفصل بين القسمين و ذلك بمناسبة الحديث عن مدى خضوع المستشفيات للضرائب .

فالمفروض أن الجزء الأول يمثل أرباحا تجارية تخضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و أن القسم الثانى يشمل أرباح المهنة الطبية فيخضع لضريبة المهن غير التجارية . و في فرنسا تعتبر الأرباح التجارية التى تحصل عليها المستشفيات أرباحا عارضة و ترى ادارة التسجيل أن العبارة بالفرض الرئيسى للمستشفى فترى أنه يزاول نشاط غير تجارى و هو مهنة الطب فيجب اعتبار كل نشاط آخر تقوم به المستشفى إنما هو نشاط تبعى ، و طالما أن النشاط الرئيسى و هو معالجة المرضى نشاط غير تجارى لهذا تخضع أرباح المستشفيات في فرنسا إلى ضريبة المهن غير التجارية و الصناعية أخذا بقاعدة أن الفرع يتبع الأصل .

و ترى بعض المستشفيات أن **تقسم الإيرادات التى تحصل عليها من المرضى إلى قسمين :**

قسم يمثل الأرباح التجارية التى تخضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية ، و قسم يمثل أرباح المهنة الطبية التى تخضع لضريبة المهن غير التجارية و هى لهذا تعد في آخر العام كشفا يبين أيام الإقامة بالدرجات المختلفة خلال العام .

الفصل الثانى : المنشآت الطبية و نظام الخصم و الاضافة

المبحث الأول : الأطباء ونظام الخصم و الإضافة

تتقضى المادة ٧٤ من قانون الضريبة الموحدة بأن يخصم نسبة ١٠٪ من كل مبلغ مدفوع لأصحاب المهن غير التجارية يزيد عن عشرة جنيهاً إذا كان هذا المبلغ يقل عن ٥٠٠ جنية و ١٥ ٪ إذا زاد عن ذلك ، و يلتزم بهذا كل الجهات المنصوص عليها بالمادة ١٣٧ التى حددت أشخاص أو جهات الإلتزام بفقرتها . و يلاحظ أن نص المادة ٧٤ قد أحاط بالشك نسبة الخصم الخاصة بمبلغ ٥٠٠ جنية ، فإذا تم سداد خمسمائة جنية لأحد أصحاب المهن ، فهل تكون نسبة الخصم ١٠٪ أم ١٥٪؟ النص يقول "١٠٪ إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن ٥٠٠ جنية (أى حتى ٤٩٩ جنية) و ١٥٪ إذا زاد على ذلك " . ويرى البعض ونحن معهم في أن ١٠٪ حتى ٤٩٩ أى ما قبل الخمسمائة جنية و أن نسبة ١٥٪ تكون على المبالغ التى تزيد عن ذلك فلفظ "ذلك" يعود إلى "المبلغ" و ليس إلى ٥٠٠ جنية بمعنى إذا كان المبلغ يقل عن ٥٠٠ تكون النسبة ١٠٪ و إذا زاد عن ذلك أى ذلك المبلغ تصبح النسبة ١٥٪ .

و القول بغير ذلك سوف يؤدى إلى وجود فراغ تشريعي ، فعند القول بأن ما يقل عن خمسمائة جنية تكون النسبة ١٠٪ و ما يزيد عن خمسمائة جنية تكون النسبة ١٥٪ ، فالتساؤل سوف يطرح نفسه ، فما هو الموقف بالنسبة لمبلغ خمسمائة جنية تحديداً تم دفعها و هل تكون النسبة ١٠٪ أم ١٥٪ .

لذلك فإنه من الأنق القول بأن نسبة الخصم على كل ما هو دون الخمسمائة جنية هو ١٠٪ و أن الخمسمائة فما فوقها تخضع لنسبة ١٥٪ . أما أصحاب المهن غير التجارية فقد صدر بهم قرار وزارى و هو قرار وزير المالية رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ الذى أوضح أن المقصود بالمهن غير التجارية هى :

" ٢- الطبيب "

هذا فقد اشترط الفقهاء عدة شروط لتحديد المقصود بأصحاب المهن الحرة و هي :

١) أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في ممارسة المهنة ، وأن كان ذلك لا يمنع من استثمار رؤوس الأموال و الأدوات و الآلات مع العمل كما هو الحال في مهنة الطب التى تتطلب بالإضافة إلى العمل المال اللازم لشراء الأجهزة المختلفة و الأجهزة و الآلات و الأدوات اللازمة لممارسة المهنة . و يستند الفقهاء لاشتراط هذا الشرط إلى نص المادة ٦٦ التى تقرر :
" يكون العنصر الأساسى فيها العمل ... " .

٢) الاستقلال في الممارسة ، بمعنى أن يكون الممتن مستقلا عن كل من يستفيد من مهنته ، فالطبيب الذى يعمل في عيادته الخاصة مستقل عن مرضاه لا يخضع لرقابة أو إشراف أيا منهم ، بل يعكس الطبيب الذى يعمل في إحدى المستشفيات الحكومية حيث يخضع للرقابة و الأشراف من حيث المواعيد و نظام العمل و المسؤولية الإدارية و غيرها و بالتالي فإن إيراداته تخضع لضريبة العمل أو المرتبات و ليس لضريبة المهن الحرة أو الغير تجارية .
٣) الاحتراف عند ممارسة المهنة أو النشاط بمعنى التعدد و التكرار في الممارسة و توافر نية الكسب من هذا العمل و إذا كان التكرار أو التعدد لازم لإيضاح معنى الاحتراف إلا انه يمكن أن يتم الاحتراف من خلال عمل وحيد أدى إلى وجود مكسب مع وجود قرائن تدل على الرغبة في الاحتراف و التكرار إلا أن الظروف حالت دون ذلك .

أما المادة ٧٦ فتلقى التزاماً على عاتق كل مستشفى يقوم به أى طبيب بأجراء عملية جراحية لحسابه الخاص أن يحصل منه مبلغاً و ذلك لحساب الضريبة المستحقة على الطبيب الذى أجرى العملية . و قد حدد قرار وزير المالية رقم ٢٦٣ لسنة ١٩٨٣ هذه المبالغ كالتالى :

١) جنية واحد بالنسبة للعملية الجراحية التى لا تستدعى الإقامة في المستشفى أكثر من ٢٤ ساعة .
٢) ١٠٪ من قيمة العملية الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى ٢٤ إلى ٧٢ ساعة و بحد أدنى خمسة جنيها .

٣) ١٠٪ من قيمة العملية الجراحية التي تستلزم البقاء بالمستشفى أكثر من ٧٢ ساعة و بحد أدنى ١٠ جنيهات .

و يلاحظ أن المقصود بقيمة العملية ليس القيمة الحقيقية التي يتقاضاها الطبيب وإنما الجارى عملاً أن الأسعار التي تعلنها المؤسسة العلاجية للعمليات الصغرى و العمليات الكبرى هى المصارف في تحديد قيمة العملية ، و لو أراد القانون أو القرار الوزاري غير ذلك لنص صراحة على خصم نسبة على ما يتقاضاه الطبيب من الأتعاب .

كما يلاحظ أنه المقصود بالمستشفى أية مستشفى مرخص لها بإجراء العمليات الجراحية حتى ولو كانت تحت اسم "مستوصف" طالما أن لديها السجلات الخاصة بإثبات المرضى الذين يدخلونها و الأطباء و الممارسين للعملية و باقي البيانات المطلوبة ، و سواء أكانت المستشفيات حكومية أو خاصة و بالتالى لا تدخل العيادات الخاصة في هذا المفهوم .

كما يلاحظ أنه يجب أن يجرى الطبيب العملية لحسابه الخاص مما يستوجب عدم التحصيل من الطبيب الاستشارى أو طبيب التخدير الذين يمكن أن يساعدوا الطبيب الجراح الذى يتقدم بطلب فتح العمليات و سداد مبلغ التحصيل .

كما يلاحظ أن الجراح الموظف بالمستشفى يخضع لضريبة المرتبات و ليس لضريبة المهن الحرة كما أن من يقوم بالجراحة في حالة الطوارئ أو المتطوع أن يقوم بالعملية بدون اجر فلا تحصيل في هذا الحالات .

أما اذا كانت المستشفى بالاتفاق مع طبيب ما لإجراء عملية جراحية لحساب المستشفى التي قامت بإعطائه مقابل عمله ، ففي هذه الحالة يتم خصم نسبة ١٠٪ أو ١٥٪ من الطبيب وفقاً للمادة ٧٤ و لا تطبق هذه المادة لعدم توفر الشرط الأساسي و هو أن يقوم الطبيب بإجراء العملية لحسابه .

المبحث الثاني : المستشفيات و نظام الخصم و الإضافة

يقصد بالخصم حجز مبالغ محددة من جهات معينة تحت حساب الضريبة ، و هذه الجهات من الخاضعين للضريبة بسبب أداء أعمال أو وقائع معينة تخضع لأحكام الضريبة و قد وردت أحكام التطبيق في المادة ٤٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، و تحددت هذه الجهات على سبيل الحصر و هي أما جهات محددة بالاسم بذاتها و على إطلاقها أو جهات أخرى ترك أمر تحديدها لوزير المالية المستشفيات . و قد تقررت أحكام الخصم في الضريبة على الأرباح للمهن غير التجارية بالمادة ٨٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ثم صدر القرار الوزاري رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ بتحديد المنشآت التي تلتزم بنظام الخصم .

و على ذلك فقد أصبحت شروط تطبيق أحكام الخصم كالآتي :

١- أن تكون الجهة المستزمة بتنفيذ الخصم إحدى الجهات الواردة في المادة ٨٩ و القرار الوزاري الخاص بها .

٢- أن يكون من يقع عليه الخصم من أصحاب المهن غير التجارية التي حددها القرار الوزاري رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ الخاضعين للضريبة .

٣- أن يكون سبب الخصم الدفع بسبب أداء العمل المهني .

و فيما يتعلق بنظام الإضافة فهو بمقتضاه يتم حجز مبالغ من تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية عند معاملة الجهات مع أشخاص القطاع الخاص بالبيع هذا و قد وردت أحكام الإضافة في المادة ٤٥ و أحالت في تحديد هذه الجهات إلى المادة ٤٤ و اقتصررت في ذلك على : المستشفيات و تسأل هذه الجهات وحدها عن إضافة النسب المقررة على الثمن المحصل ، كما تسأل عن توريد المبالغ الناشئة عن الإضافة إلى مصلحة الضرائب .

التخصيص من الجواهين ، تنص المادة ٩١ بإلزام كل مستشفى يقوم به أي طبيب بإجراء عملية جراحية لحسابه الخاص دون أن يحصل منه مبلغا تحت حساب الضريبة و الحكمة من هذا النص

سد الثغرة في أحكام الخصم في ضريبة المهن غير التجارية إذ لا تنطبق أحكام المادة ٨٥ على المبالغ التي تسدد من الممولين مباشرة دون تدخل الجهات .

و يشترط لتطبيق أحكام هذه المادة ما يلي :

- ١- أن تكون هناك مستشفى تجرى فيه الجراحة .
- ٢- أن يكون الجراح خاضعا للضريبة المهنية .
- ٣- أن يكون الموضوع إجراء جراحة للحساب الخاص للجراح .
- ٤- أن يكون السبب التصريح بإجراء الجراحة بالمستشفى .

الجهة المسؤولة عن التحصيل من الجراح : قصرها المشرع على المستشفى و هي تسمية عامة للمكان المرخص لإجراء العمليات الجراحية و يتوفر لديها السجلات الخاصة بإثبات المرضى الذين يدخلونها و الأطباء الممارسين للعملية و باقي البيانات المطلوبة .

في الشخص : لم يلزم المشرع بالتحصيل سوى الطبيب الذي يجرى العملية الجراحية لحسابه الخاص و لذلك فإن طبيب التخدير و طبيب القلب و الاستشاري الذي يمكن أن يساعدوا الطبيب الجراح فإنهم غير ملزمين بالتحصيل و يكفي أن يتقدم الجراح بطلب فتح غرفة العمليات و سداد مبلغ التحصيل لتفتح غرفة العمليات للجراح و مساعدته .

و يجب أن يكون الجراح خاضعا للضريبة على المهن غير التجارية و لذلك فالجراح الموظف بالمستشفى و كذلك من يقوم بالجراحة في حالات الطوارئ أو المتطوع لا يتم التحصيل منهم .

موضوع التحصيل من الجراح : موضوع التحصيل هنا هو إجراء جراحة للحساب الخاص للجراح و طبيعى أن العمليات الجراحية التي يتم التعاقد عليها مع المستشفى إذا تم التعاقد عليها مع الجهات ينطبق على المدفوعات عنها المادة ٤٤ باعتبارها خدمة أما إذا اتفقت المستشفى مع الجراح على إجراء الجراحة لحسابها فينطبق على مدفوعات المستشفى المادة ٨٩ إلى الطبيب الجراح .

سبب التحصيل من الجراح : السبب المنشئ للتحصيل هو التصريح للجراح بإجراء العملية الجراحية لحسابه الخاص بالمستشفى و هذا العمل هو الأداء المحقق لربح الجراح و من ثم جملة المشرع الواقعة المنشئة للتحصيل تحت حسابه الخاص .

الفصل الثالث : المشكلات الضريبية للمنشآت الطبية

**المبحث الأول : مدى أحقية ممولي المهن غير التجارية في ترحيل
خصائر النشاط في سنوات الإعفاء الضريبي إلى أرباح السنوات الخمس
التالية التي تخضع أرباحها للضريبة**

تنص المادة (٢٨) من الباب الثاني (إيرادات النشاط التجاري و الصناعي) من الكتاب الأول (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، على ما يأتي :

“إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكمالها نقل الباقي إلى السنة التالية ، فإذا بقي بعد ذلك جزء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى و لا يسرى هذا الحكم على أوجه النشاط التي يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت .

وفي حالة التوقف الجبري لا تحتسب فترة التوقف من بين الفترات المنصوص عليها في هذه المادة” .

يستفاد من هذا النص القانوني بالنسبة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بإيرادات النشاط التجاري و الصناعي ، ما يأتي :

- ١- أن ترحيل خسارة إحدى السنوات يتم بالكامل إلى أرباح السنة التالية و حتى السنة الخامسة و لا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلى حساب سنة أخرى .
- ٢- أن هذا النص القانوني عام يسرى سواء أكانت تمسك حسابات منتظمة أو لا تمسك مثل هذه الحسابات و من ثم يتم تحديد نتيجة أعمالها بطريق التقدير .
- ٣- أن هذا النص القانوني مطلق و يسرى سواء أكانت المنشأة في سنوات إعفاء ضريبي أم في سنوات خضوع للضريبة .

كما تنص الفقرة الثالثة من المادة (٦٩) من الباب الرابع (إيرادات المهن غير التجارية) من

الباب الأول من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المشار إليه على ما يأتي :

"و في تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة (٢٨) من هذا القانون اذا كان الممول ممسكا دفاتر منتظمة" .

يستفاد من هذا النص القانوني الآتي :

أن نص المادة (٢٨) يعمل به بالنسبة لمولي الضريبة على المهن غير التجارية وغيرها من المهن الحرة شريطة أن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة .

كما ينص البند (٤) من المادة (٧١) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المشار إليه على ما يأتي :

"معنى من الضريبة (أى الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية) ، أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، و ذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، و لا يلزمون بالضريبة إلا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة و فترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط اذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، و تخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة اذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما ، و يشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعا بالإعفاء " .

كما تنص المادة (٧٣) من ذات القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ على ما يأتي :

"يلتزم الممول بإمسك دفتر يومية يؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصة ، و أن يقيد فيه يوما بيوم كل الإيرادات و كذلك التكاليف و المصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة. (فقرة أولى)

و على الممول أن يسلم إلى كل من يدفع إليه مبلغا مستحقا له بسبب ممارسة المهنة كأتعاب أو عمولة أو مكافآت أو أى مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة ايصالا موضحا به التاريخ و قيمة المبلغ المحصل موقعا عليه منه و يستخرج هذا الايصال من دفتر قسائم مسلسلته تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول .
(فقرة ثانية)

و يلتزم الممول بتقديم هذين الدفتريين إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب "
(فقرة ثالثة)

و لنا أن نتساءل هل لو حقق ممول المهن الحرة خسائر في سنوات الإعفاء الضريبي يحق له ترحيلها إلى أرباح السنة أو السنوات التالية حتى السنة الخامسة بغض النظر عن أن هذه السنوات التالية هى سنوات خضوع للضريبة .

و ردا على ذلك فإن نص المادة (٢٨) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ - المعمول بها بالنسبة لمولوي المهن الحرة بموجب نص الفقرة الثالثة من المادة (١٩) من ذات القانون هو نص عام مطلق يسرى على سنوات الإعفاء من الضريبة كما يسرى على سنوات الخضوع للضريبة شريطة أن يكون ممول المهن الحرة ممسكا دفاتر منتظمة التى نصت عليها المادة (٧٣) من ذات القانون .
هذا هو القيد الوحيد المشروط قانونا بالنسبة لمولوي المهن الحرة .

و من ثم فإنه يحق لمولوي المهن الحرة ترحيل الخسارة التى تلحق بهم في إحدى سنوات الإعفاء إلى أرباح السنة التالية - سواء أكانت سنوات إعفاء أو سنوات خضوع - و حتى السنة الخامسة شريطة أن يكون هذا الممول ممسكا الدفاتر المنتظمة المنصوص عليها في المادة (٧٣) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .

المبحث الثاني : مدى خضوع بعض الأنشطة لضريبة المهن غير التجارية

(١) تأجير طبيب عيادة بمعداتنا :

ذهبت مصلحة الضرائب في تعليماتها التفسيرية إلى إخضاع الأرباح التي يحققها طبيب من تأجير عيادته للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتباره نشاطا لا يخضع لضريبة أخرى . وقد استندت المصلحة في رأيها إلى المبادئ التي قررها حكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠٠٠ بجلسة ١٢/٧/١٩٦٦ وهى :

- ١- الضريبة على المهن غير التجارية أصبحت ضريبة القانون العام و لم تعد تشمل كل نشاط يزاوله الممول و لو لم يتخذ مهنة له ما دام لا يخضع لضريبة أخرى و لم تعد تتطلب أن ينقطع لمزاولة مهنته أو نشاطه .
- ٢- و لا وجه للقول بأن المهنة و النشاط مترادفان لأن المشرع منزه عن إيراد المترادفات. و الواقع أنهما متغايران إذ المهنة تستوجب الانقطاع و الاحتراف بنية الكسب بينما النشاط لا يعنى الاحتراف أو التكرار بل يكفى فيه بذل الجهد لفترة قد تطول يعقبها إنتاج يدر على صاحبه ربحا لا يخضع لضريبة أخرى فيستعين اخضاعه لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر السادى لمزاولة النشاط و أن يرق إلى حد الامتحان أو الاحتراف .

- ٣- لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافر عند بدء مزاولة النشاط ، و يكفى أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت إليه.

(٢) عضو هيئة التدريس بكلية الطب :

يخضع عضو هيئة التدريس بكلية الطب للضريبة الموحدة على المرتبات عن مرتبه الذى يتقاضاه من الجامعة بينما يخضع في نفس الوقت للضريبة على نشاطه المهني من مزاولة مهنته في عيادته الخاصة .

(٣) الأطباء الممارسون و الأخصائيون بالهيئة العامة للتأمين الصحي :

يقيد هؤلاء الأخصائيون في قائمة خاصة بالأخصائيين المعتمدين لدى المؤسسة العلاجية للهيئة العامة للتأمين الصحي بناء على مؤهلات و خبرات محددة ، و قد استبان لصلحة الضرائب أن هذا القيد لا يعمدو أن يكون إجراء إداريا بحيث لا يرتب أى علاقة عمل أو أية علاقة تعاقدية بين المؤسسة و بين هؤلاء الأخصائيين هذا فضلا عن أن المستشفى لا تعتبر مسئولة عن تصرفاتهم قبل الغير .

و يمكن توصيف هؤلاء الأخصائيين وفقا للائحة و القرارات الصادرة في هذا الشأن إلى - أخصائي زائر - و هو المصرح له بعلاج مرضاه الخصوصيين بمستشفيات المؤسسة و لا يحمل منها على أى أتعاب - أخصائي عامل - و هو الأخصائي الذى يقيد بإحدى مستشفيات المؤسسة لعلاج مرضى الجهات المتعاقدة معه .

و قد ذهبت محكمة النقض في حكمها في الطعن رقم ٤٥٨ لسنة ٤١ق بجلسة ١٩٧٦/٤/١٥ باعتبار العلاقة التى تربط الطبيب بالهيئة العامة للتأمين الصحي هى علاقة عمل ، و من ثم يخضع ما يتقاضاه للضريبة على المرتبات و الأجور تأسيسا على أن مناط تكيف عقد العمل و تمييزه عن عقد المعاولة و غيره من العقود هو بتوافر عنصر التبعية التى تمثل في خضوع العامل لرب العمل و اشرافه و رقابته .

و على ضوء هذا الحكم رأت مصلحة الضرائب بعد دراسة كافة العقود التى تحررها الهيئة بينها و بين الأطباء بكافة تخصصاتهم إعادة النظر في التعليمات السالفة و قررت في ملحق تعليماتها رقم ١٠ بتاريخ ١٩٧٧/٧/٢ ذهبت فيها إلى اعتبار العقد المحرر بين الهيئة العامة للتأمين الصحي و بين الأطباء بكافة تخصصاتهم و أنواعهم عقد عمل سواء تمت مباشرة العمل من الطبيب بمستشفيات الهيئة أو بالعيادة الخاصة طالما أن عنصر التبعية يتوافر فيه بوجود الإشراف و التوجيه و الرقابة من الهيئة العامة للتأمين الصحي و بالتالي يخضع الإيراد الناتج من هذا العقد للضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .

(٤) الطبيب الذي يفتتح مستشفى :

أن أرباح الطبيب الذي يفتتح مستشفى أو مصحة لمعالجة مرضاه ، و لم يقتصر على تقديم المشورة الطبية و إنما تعهد أيضا بتقديم الطعام و المكان طوال مدة العلاج بحيث أصبح لهذا النشاط أهمية تفوق الجانب الفني من العمل . و نكون عندئذ أمام منشأة تجارية يخضع الإيراد الناتج منها للضريبة على أرباح النشاط التجاري و الصناعي .

على أن احتفاظ بعض الأطباء بالمدن بعدد من الأسر في عياداتهم لإيواء المرضى من القرى المجاورة حتى يكونوا تحت إشراف الطبيب لأن بعدهم عنه قد يعرضهم للخطر لا يؤدي إلى اعتبار عياداتهم مستشفى خصوصا إذا لم يأخذ الطبيب أجرا مستقلا و لم يقدم غذاء للمرضى . و في مثل هذه الأحوال يخضع ربح الطبيب للضريبة على أرباح نشاطه المهني .

(٥) الطبيب البيطري :

يخضع إيراد الطبيب البيطري للضريبة على أرباح نشاطه المهني بنفس الشروط التي يخضع لها الطبيب البشري . و يخضع للضريبة على أرباحه التجارية و الصناعية إذا قام بصنع بعض الأدوية و باعها للجميع دون أن يقتصر على عملائه و كذلك إذا استغل مصحة أو مستشفى للحيوانات .

(٦) طبيب الأسنان :

بالنسبة لطبيب الأسنان إذا ما قام بصنع معجون للأسنان أو بعض المساحيق و لم يقتصر على بيعها لعملائه فقط و إنما لكل من يطلبها ، كما لم يقتصر في بيعها على عيادته و إنما امتد إلى بيعها إلى الصيدليات . فيخضع من ثم للضريبة عن نشاطه التجاري و الصناعي .

(٧) الطبيب الأعصاب الذي يستغل بنك دم بملكه :

أفتت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى و التشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة في ١٩٧٥/٩/٢٤ ملف رقم ٢٠٠/٢/٣٧ إلى أن الأرباح التي يحققها الطبيب المذكور بوصفه صاحب بنك دم خاص يخضع لضريبتين الأولى ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية بالنسبة للأرباح الناتجة عن استغلال هذا البنك بعد أن يخصم منها ما يقابل إيراده بوصفه طبيباً أخصائياً و الثانية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية بالنسبة إلى المبلغ الذي يقابل إيراده كطبيب أخصائي في هذا المجال تأسيساً على أنه لما كان الثابت أن الطبيب صاحب بنك الدم يجمع بين حقه بوصفه مالكا و مديراً لهذا البنك و بين عمله كطبيب أخصائي في أمراض الدم و حفظه و نقله فإنه يخضع لضريبتين ، أولاهما الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية الناتجة عن استغلال

هذا البنك بعد أن يخصم منها ما يقابل إيراده بوصفه طبيباً أخصائياً حيث ثبت أن نسبة تكلفة نشاط هذا البنك إلى إيراداته تؤكد عليه عنصر رأس المال الذي يتضافر مع عنصر العمل في إنتاج الربح . وثانيهما الضريبة على أرباح المهن الحرة بالنسبة إلى المبلغ الذي يقابل إيراده كطبيب أخصائي في هذا المجال على أساس أنه يمارس مهنة غير تجارية يكون العمل القائم على الخبرة العلمية والفنية عنصرها الأساس وقوامه الكشف المتطوع والتأكد من الأمراض بما يسمح بأخذ دم منه والاستعانة بخبرته الفنية في تجفيف وحفظ ونقل وتحديد فصيلة الدم .

ولا حجة فيما يقال من أن الأرباح الناتجة من استغلال هذا البنك تخضع كلها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية للارتباط الوثيق بين نشاط الممول بوصفه طبيباً في البنك ونشاطه بوصفه مالكا . وصعوبة فصل الأرباح بين هذين النشاطين ، فهذا القول مردود بأن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن غير التجارية مستقلتان ولكل منهما قواعدهما الخاصة ، كما أنه ليس في القانون على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن غير التجارية رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (و من بعده القانون الحالي) أى نص يجهز البحث عن صلة التبعية بين فرع من فروع دخل الممول وفرع آخر وربط الضريبة على مجموع دخله من تلك الفروع على أساس القواعد التي تسرى على فرع واحد منها .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية رقم ١٤ على المادة ٧٢ من القانون القديم في ١٩٧٩/١٢/١٩ (و هي تقابل نص المادة ٧٣ من القانون الحالي) توجه النظر إلى ضرورة مراعاة ما انتهى إليه رأى الجمعية العمومية لتقسيم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة في هذا الموضوع بالنسبة للحالات الماثلة .

(٨) الممرض :

يعتبر الممرض عاملاً سواء أكان يعمل لدى طبيب أو في المستشفى أو كان متعاقداً مع المريض مباشرة ويخضع إيراده للضريبة على المرتبات والأجور - ولكن توجد طائفة من الممرضين يقتصر عملهم على إعطاء الحقن للمرضى في منازلهم وهؤلاء يخضع إيرادهم للضريبة على المهن غير التجارية لاستقلالهم في عملهم .

(٩) التدليك والمهجو :

تعتبر مهنة التدليك الطبي (المجبر) من المهن غير التجارية وتخضع لهذه الضريبة لأنها مهنة تشبه مهنة الطبيب والخبير فهي تشبه الأولى في أن من يباشرها يجب أن يلم بمعلومات طبية كالشرح كما أن الطبيب لا يمكنه الاستغناء عنه في كثير من الحالات ، كما أنه يعد الثاني

لأنه خبير في فنه - هذا وأن الأعمال التي يقوم بها المدعى لا تكون إلا مجرد خدمات يؤديها لدى الغير دون تفاعل بين رأس المال والعمل كما وأنها عمل قائم على الممارسة الشخصية. كما وأن مهنة المجبر تقوم على الممارسة الشخصية وبالتالي تخضع لإراداته للضريبة على المهن غير التجارية .

(١٠) الطبيب الشرح :

جرت مصلحة الضرائب على إخضاع ما يحصل عليه هؤلاء من أتعاب تصرف لهم نظير تقديم خبراتهم أمام المحاكم في تلك القضايا لضريبة المهن الحرة طالما أن الطبيب يتقاضى المكافأة لعمله وكفايته إلا أن مصلحة الطب الشرعي عارضت في ذلك وطالبت إخضاعهم لضريبة كسب العمل للأسباب الآتية :

أ- أن لائحة مصلحة الطب الشرعي تنص على أن الأطباء الشرعيين يحضرون أمام المحاكم لإبداء الرأي كخبراء حينما يطلب منهم ذلك فكانما تقديم خبرتهم أمام المحاكم إنما هو إجراء تقتضيه نواحي الوظيفة .

ب- أنه محظور على الأطباء الشرعيين إعطاء فتاوى شرعية للفصل في القضايا من أي نوع كما أنه محظور عليهم الاشتغال بمهنتهم في الخارج فلا يجوز لهم مزاوله مهنتهم بفتح عيادات ومن ثم ينقض قياسهم بالأطباء الماديين المصرح لهم بمزاوله المهنة في الخارج . و خلصت من ذلك إلى إخضاعهم لضريبة كسب العمل فيما يتعلق بهذه المكافآت على اعتبار إنها تصرف لهم على عمل تقتضيه نواحي الوظيفة وبناء عليه فقد أفتى قسم التشريع والفتوى بمجلس الدولة بأنه يرى أن اللائحة الداخلية لإدارة الطب الشرعي تحظر على الأطباء الشرعيين من موظفي الدولة إعطاء فتاوى طبية شرعية للخصوم أو الاشتغال بمهنتهم في الخارج ولا تدفع لهم أتعاب على المهام التي يندبونها لها من المحاكم والنيابات الأهلية والبوليس في الحوادث الجنائية .

أما الأتعاب التي لهم الحق في الحصول عليها في القضايا الجنائية التي لا يكون ندبهم فيها من المحكمة ، أو النيابة مباشرة بل يكون بناء على طلب مجنى عليه مدع لحقوق مدنية لا تؤثر في اعتبار الأطباء الشرعيين لا يشتغلون بمهنتهم بعيدا عن وظائفهم وما داموا لا يباشرون مهنتهم إلا في حدود وظائفهم الحكومية فلا يعتبرون من أصحاب المهن غير التجارية والأتعاب التي تدفع لهم من المدعين المدنيين في القضايا التي ينتدبون لها تسرى عليها ضريبة الرتبات والأجور .

المبحث الثالث : أماكن مزاوله نشاط المنشآت الطبية *

حددت المادة الاولى من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية على أن تعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تمريرهم أو إقامة الناقحين وتشمل ما يلي : العيادة الخارجية - العيادة المشتركة - المستشفى الخاص - دار النقاهة ، كما نصت على :

(١) أثر وفاة مستأجر المنشأة الطبية أو تركه لها :

نصت المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية على أنه :

” لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين ويستمر لصالح ورثته وشركائه في استعمال العين بحسب الأحوال ويجوز له ولورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، وفي جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لن لهم حق في الاستمرار في شغل العين” .

و هذا النص إن هو إلا ترديد لذات المعنى الوارد بالمادة ٢٩ من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في فقرتها الثانية من المادة ٢٩ سالفه الذكر على أنه إذا كانت العين مؤجرة لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو مهني أو حرفي فلا ينتهي العقد بوفاة المستأجر أو تركه العين ويستمر لصالح ورثته وشركائه في استعمال العين بحسب الأحوال . كما جاء في الفقرة الثالثة من ذات المادة على انه وفي جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لن لهم حق في الاستمرار في شغل العين ، و يلتزم هؤلاء الشاغلون بطريق التضامن بكافة أحكام العقد .

عملاً بهذا النص فإن عقد إيجار المنشأة الطبية لا ينتهي بوفاة المستأجر أو تركه العين ويستمر لصالح ورثته وشركائه في استعمال العين بحسب الأحوال .

و الهدف من استمرار عقد الإيجار للمنشأة الطبية بالنسبة للشركاء هو تغليب الصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر حتى لا يتأثر نشاط المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو التنازل عنها وحتى تستمر المنشأة في تقديم خدماتها للجمهور وبالنسبة لورثة المستأجر فقد جاء النص عاماً ولم يشترط احترام الورثة أو أيهم ذات نشاط المورث المستأجر ومن ثم يكون ورثة مستأجر المكان بسبب حرفته البقاء في العين المؤجرة لمورثهم أن رغبوا في ذلك دون اشتراط احترام أيهم لذات حرفة المورث .

* إيجار الأماكن المفروضة - المستأجر / مصطفى مجدى

(٢) تنازل المستأجر أو وراثته من بعده عن المنشأة الطبية :

أجازت المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ مستأجر المنشأة الطبية ولورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، و يلتزم المؤجر بتحويل عقد الإيجار للطبيب المتنازل إليه ، و يشترط لتطبيق هذا النص :

- ١- وجود عقد إيجار منصوص فيه على أن المين مؤجره لاستعمالها منشأة طبية إن الأصل أن تأجير الشقق يكون للسكن فإذا لم يذكر في صلب العقد إنها مؤجرة لإستعمالها منشأة طبية فإنه يكون على مدعى ذلك أن يثبت ما يخالف الأصل و له إثباته بكافة طرق الإثبات .
- ٢- أن رخصة التنازل عن الإيجار مقرررة للطبيب المستأجر و لورثته فقط وفق ما جاء بالمادة الخامسة و بالتالي فلا يجوز لغير هؤلاء أن يمارس هذه الأماكن كثير في ممارسة المهنة مثلاً .
- ٣- أن يكون التنازل لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة وفقاً لقانون المنشأة الطبية رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ .

(٣) هل يحق للمالك تقاضي ٥٠٪ من ثمن التنازل بعد خصم قيمة المقاولات ؟

صدر القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ و جاء بنص مستحدث هو نص المادة ٢٠ منه الذي نص على انه :

” يحق للمالك عند قيام المستأجر في الحالات التي يجوز له فيها بيع المتجر أو المصنع أو التنازل عن حق الانتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير أغراض السكنى الحصول على ٥٠٪ من ثمن البيع أو مقابل التنازل بحسب الأحوال بعد خصم قيمة المقاولات التي بالعين . و على المستأجر قبل إبرام الاتفاق إعلان المالك على يد محضر بالثمن مخصصاً من نسبة ٥٠٪ المشار إليها خزانة المحكمة الخ . و ذهب رأى إلى أن هذا الحكم يسرى على التنازل عن إيجار المنشأة الطبية باعتبار أن القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ لاحق للقانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ . لأن العبارة بتاريخ صدور القانون و أن كان القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ عمل به في ١٩٨١/٧/٣١ قبل العمل بقانون المنشآت الطبية في ١٩٨١/٩/٢٦ .

و بالتالي لا يجوز لمستأجر المنشأة الطبية أو وراثته التنازل عن إيجار المنشأة الطبية إلا بعد إعلان المالك بذلك على يد محضر و مرور شهر من تاريخ الإعلان . و يقع باطلاً كل تنازل يتم بالخالفه لهذا الحكم (م ٥ قانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١) مع تطبيق سائر أحكام المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ .

بينما ذهب رأى آخر إلى أن نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ و التي تعطي المالك في حالة التنازل عن إيجار الأماكن المؤجرة للسكن أو لغير ذلك حق استرداد المكان بدفع ٥٠٪ من التنازل إليه واجبة التطبيق على تنازل مستأجر المنشأة الطبية أو وريثته في مقابل مالي . بل أن هذه الحالة هي المثل الواضح لتجوز التنازل بناء على نص في القانون و التي تدخل في عموم نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في الحالات التي يجوز التنازل عن حق الانتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير أغراض السكنى .

و سوف يثير هذا الاتجاه صعوبة في التطبيق خصوصاً في حالة ما اذا كان التنازل لطبيب بغير مقابل مادي . و من جهة أخرى فقد صرح المشرع لمستأجر المنشأة الطبية أو وريثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و الزم المؤجر بتحرير عقد إيجار له . و ذلك بهدف تحقيق الصالح العام للجمهور و هو استمرار المنشأة الطبية في تقديم خدماتها للجمهور . فكيف يتفق ذلك مع حق المالك في شراء الوحدة المؤجرة بالشروط المنصوص عليها في المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ . و في ذلك تعارض تشريعي واضح يحسن تداخل المشرع لحسمه . و نرى حلاً لذلك منع التنازل عن المنشأة لطبيب بدون مقابل مادي و حصر حق المالك في هذه الحالة في النسبة المستحقة له بموجب المادة ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، أي أن حقه يتعلق بالمقابل المادي فقط دون المنشأة الطبية في ذاتها . و ذلك تحقيقاً للهدف من النص و هو استمرار المنشأة الطبية في تقديم خدماتها الطبية للجمهور .

و قد ذهب رأى آخر إلى أن نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ لا يمسرى في حالة تنازل مستأجر المنشأة الطبية أو تنازل وريثته من بعده عنها لطبيب مرخص له بمزاولة ذلك لأن نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ نص عام ، بينما نص المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ نص خاص و القاعدة أن النص الخاص يتقيد النص العام و لو كان النص العام لاحقاً عليه .

(٤) تأجير جزء من المنشأة الطبية :

أجازت المادة السادسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ في فقرتها الثانية لمن يستأجر عيادة خاصة أن يؤجر جزء منها لطبيب أو لأكثر للعمل معه في نفس المقر و بتخصيص مستقل لكل منهم بموجب عقد تدون نسخته منه النقابة الفرعية المختصة و في هذه الحالة يكون المستأجر الأصلي ملزم بدفع زيادة قدرها ٧٠٪ من القيمة الإيجارية للمالك . و في جميع الأحوال يقتصر نشاط

المنشأة على تخصيص الطبيب المرخص له طبقاً لجداول الأخصائيين و الممارسين العاملين بالنقابة .
و هذا الحكم تطبيق خاص لما ورد بالمادة ٤٠/ب من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ . و ذهب رأى
محل إعتبار إلى أن نص المادة السادسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ في فقرته الثانية السالف
الإشارة إليه الخاص بحالة التأجير الجزئي خالياً ، اما اذا أجر الطبيب جزء من عيادته مفروشاً
تعين عليه أن يفي للمالك بالنسبة القانونية المحددة في المادة ٤٥ من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧
و التي تختلف باختلاف تاريخ إنشاء المبنى أو الترخيص بإنشائه حسب الأحوال و هذا الرأي
هو المتفق مع روح التشريع و العدالة .

(٥) هل يجوز للمالك تقاضي نسبة ال ٥٠٪ المصنوع عليها بالمادة ٢٠ من القانون

وقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ عند التنازل عن المنشأة الطبية ؟

أ- التنازل عن حق إيجار المنشأة الطبية فيشترط فيه أن يكون المتنازل إليه طبيب مرخص

له مزاوله المهنة (و يكفى الترخيص و لا يشترط المزاولة الفعلية) .

ب- أن المادة الخامسة من القانون ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشأة الطبية تضمنت النص

على التزام المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم حق الاستمرار في شغل العين .

أن حق التنازل عن المنشأة الطبية فإن هذا الحق و إن كان متعيناً إعماله مراعاة للاعتبار
الذي تقرر النص من أجله و هو الإبقاء على المنشآت الطبية و هو متعلق بالنظام العام إلا أنه
و قد جاء نص المادة ٢٠ عاماً و لم يستثن المنشآت الطبية أو غيرها من الخضوع لأحكامه فإنه يتعين
أن يكون إعمال المادة الخامسة منه فيما تضمنته من حق الطبيب و ورثته من بعده في التنازل
عن المنشأة الطبية لطبيب مرخص مقيداً بما تضمنته المادة ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ١٩٨١ من قيود
لا تتعارض و الاعتبار المشار إليه . و بالتالي فإنه يتعين على الطبيب المستأجر للمنشأة الطبية
أو ورثته قبل التنازل عنها إعلان المالك بالثمن المعروض و إتباع باقي إجراءات المادة ٢٠ المشار
إليها و ذلك لإتاحة الفرصة له للتحقق من جدية الثمن المعروض و من توافر الشروط المطلوبة في
التنازل إليه و إبداء ما قد يكون لديه من اعتراضات في هذا الصدد — و ليس ليقاح له إبداء الرغبة
في الشراء على إعتبار أن المتنازل أو البيع لا يتم إلا لطبيب. أما إذا كان المالك طبيباً مرخصاً له في
مزاوله المهنة فإن شراءه المنشآت الطبية في حالة أن يترتب عليه تفويت الاعتبار الذي شرع من
أجله النص و بالتالي يحق له الشراء و يفضل على الغير وفقاً للمضرة .

الباب الرابع : القوانين و القرارات و التعليمات الخاصة بالمنشآت الطبية

الفصل الأول : القوانين و القرارات الوزارية

المبحث الأول

: القوائم المالية

قانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية *

مادة ١- في تطبيق أحكام هذا القانون تعتبر منشأة طبية كل مكان للكشف على المرضى وعلاجهم أو تمريضهم أو إقامة الناقهين وتشمل ما يأتي :

(أ) العيادة الخاصة : هي كل منشأة يملكها أو يستخرجها ويديرها طبيب أو طبيب أسنان كل حسب مهنته ومرخص له في مزاولتها ومعدة لاستقبال المرضى ورعايتهم ويجوز أن يكون بها أسرة على ألا يتجاوز عددها ثلاثة أسرة ويجوز أن يساعد طبيب أو أكثر مرخص له في مزاوله المهنة من ذات التخصص .

(ب) العيادة المشتركة : و هي كل منشأة يملكها أو يستأجرها طبيب أو أكثر مرخص لهم في مزاوله المهنة ومعدة لاستقبال المرضى ورعايتهم طبياً ويجوز أن يكون بها أسرة لا يتجاوز عددها خمسة أسرة ويعمل بالعيادة المشتركة أكثر من طبيب من تخصصات مختلفة تجمعهم إدارة مشتركة يكون أحدهم هو المدير الفني المسؤول عن العيادة ويجوز الترخيص في إنشاء عيادة مشتركة لجمعية خيرية مسجلة بوزارة الشؤون الاجتماعية أو لهيئة عامة يكون من بين أغراضها إنشاء وإدارة هذه العيادة المشتركة أو شركة لعلاج العاملين بها على أن يديرها طبيب مرخص له مزاوله المهنة .

(ج) المستشفى الخاص : و هي كل منشأة أعدت لاستقبال المرضى والكشف عليهم وعلاجهم ويوجد بها أكثر من خمسة أسرة على أن يكون ذلك تحت إشراف وإدارة طبيب مرخص له بمزاوله المهنة .

(د) دار النقاهة : و هي كل منشأة أعدت لإقامة المرضى ورعايتهم طبياً أثناء فترة النقاهة من الأمراض ، على أن يكون ذلك تحت إشراف وإدارة طبيب مرخص له بمزاوله المهنة ، كما يعتبر صاحب النشأة هو من يصدر باسمه ترخيص بمزاوله نشاط المنشأة .

مادة ٢ - لا يجوز لإنشأة طبية مزاولة نشاطها إلا بترخيص من المحافظ المختص بعد تسجيلها في النقابة الطبية المختصة مقابل رسم تسجيل يؤدي للنقابة و يتحدد على النحو التالي :

(١) ٢٠ جنية للعيادة الخاصة .

(٢) ٥٠ جنية للعيادة المشتركة .

(٣) ٢٠ جنية عن كل سرير بالمستشفى الخاص أو دار النقاهة .

و يجوز بقرار من وزير الدولة للصحة مضاعفة هذه الرسوم بعد أخذ رأى النقابة المختصة ، و تقوم المحافظة المختصة عند الترخيص للمنشأة الطبية بمزاولة نشاطها بإخطار وزارة الصحة بالبيانات اللازمة لتسجيلها في سجل مركزى ينشأ لهذا الغرض .

مادة ٣ - يجب أن تكون إدارة المنشأة الطبية لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة على أن تكون إدارة المنشأة الطبية مختصة بطب و جراحة الأسنان لطبيب أسنان مرخص له بمزاولة مهنة طب و جراحة الأسنان .

و اذا تغير مدير المنشأة وجب على صاحب المنشأة إخطار الجهة الإدارية بالمحافظة و النقابة الفرعية المختصة بذلك خلال أسبوعين بخطاب موصى عليه و عليه أن يعين لها مديراً آخر خلال أسبوعين من تاريخ الإخطار على أن يخطر الجهة الصحية المختصة بأسمه و إلا وجب إغلاقها ، فإذا لم يتم إغلاقها قامت السلطات المختصة بإغلاقها إدارياً لحين تعيين مدير .

مادة ٤ - اذا توفى صاحب المنشأة جاز إبقاء الرخصة لصالح الورثة مدة عشرين عاماً تبدأ من تاريخ الوفاة على أن يتقدموا بطلب خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة و يشترط في هذه الحالة تعيين مدير للمنشأة يكون طبيباً مرخصاً له بمزاولة المهنة و عليه إخطار الجهة الإدارية و نقابة الأطباء المختصة بذلك ، فإذا تخرج أحد أبناء المتوفى من إحدى كليات الطب خلال هذه الفترة نقل ترخيص المنشأة بأسمه فإذا كان لا يزال بإحدى سنوات الدراسة بالكلية عند انتهاء المدة منح المهلة اللازمة لحين تخرجه لتنتقل إليه الرخصة ، أما اذا انتهت المدة دون أن يكون من بين أبناء صاحب المنشأة طبيب أو طالب بإحدى كليات الطب وجب على الورثة التصرف فيها بمعرفة الجهة الإدارية المختصة بمنح الترخيص .

مادة ٥ - لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته في استعمال العين بحسب الأحوال و يجوز له و لورثته من بعده النزول عنها لطبيب مرخص له مزاولة المهنة و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير إيجار لن لهم حق الاستمرار في شغل العين .

مادة ٦ - يشترط الترخيص بإنشاء و إدارة عيادة خاصة أن يكون المرخص له طبيباً أو طبيب أسنان مرخصاً له في مزاولة المهنة كما يجوز الترخيص لأكثر من طبيب بإدارة عيادة خاصة بكل منهم في نفس المقر بعد تسجيلها و موافقة النقابة الفرعية المختصة طبقاً للمادة الثانية من هذا القانون .

و يجوز لن يستأجر عيادة خاصة أن يؤجر جزءاً منها لطبيب أو لأكثر للعمل معه في نفس المقر و بترخيص مستقل لكل منهم و بموجب عقد تودع نسخة منه النقابة الفرعية المختصة و في هذه الحالة يكون المستأجر الأصلي ملزماً بدفع زيادة قدرها ٧٠٪ من القيمة الإيجارية للمالك .

و في جميع الأحوال يقتصر نشاط المنشأة على تخصص الطبيب المرخص له طبقاً لجداول الأخصائيين و الممارسين العاملين بالنقابة . و لا يجوز للطبيب أن يمتلك أو يدير أكثر من عيادة خاصة إلا لأسباب تقررها النقابة الفرعية المختصة و لمدة أقصاها خمس سنوات ، و لا يجوز تجديد هذه المدة لأي سبب من الأسباب .

مادة ٧ - يجب أن تتوافر في المنشأة الطبية الاشتراطات الصحية و الطبية التي يصدر بتحديدھا قرار من وزير الدولة للصحة و تشمل الاشتراطات الصحية كل ما يتعلق بالتجهيزات و كيفية أداء الخدمة الطبية مع مراعاة استيفاء الشروط و المواصفات الخاصة بحجرة العمليات في حالة إجراء جراحات و ذلك مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٦٠ في شأن تنظيم العمل بالإشاعات المؤدية المؤينة و الوقاية من إخطارها ، في حالة وجود جهاز أشعة .

مادة ٨ - يشترط في الطبيب الذي يعمل في إحدى المنشآت الطبية ما يأتي :

١- أن يكون مصرياً .

٢- أن يكون اسمه مقيداً في سجلات نقابة الأطباء .

و مع ذلك يجوز لغير المصريين العمل في المنشآت المذكورة في الحالتين الآتيتين :

(أ) الأطباء غير المصريين الذين يجيز قانون نقابة المهن الطبية تسجيلهم في سجلاتها ،
و يشترط العاملة بالمثل و موافقة السلطات المختصة .

(ب) الترخيص للخبراء الأجانب الذين لا يتوافر نوع خبرتهم في مصر أو الخبرة التي تحتاجها
طبيعة ممارسة المهنة ، و في هذه الحالة يجب الحصول على موافقة مسبقة من وزير الدولة
للصحة و من مجلس نقابة الأطباء ، و أن يكون الترخيص بمزاولة المهنة لمدة لا تتجاوز
ثلاث أشهر ، و يسجل في سجل خاص بنقابة الأطباء بعد تسديد الرسوم المقررة و في جميع
الأحوال يجب ألا تقل الرتبات و الأجور و الامتيازات للأطباء المصريين عما يتقرو
لنظرائهم من الأطباء الأجانب العاملين في المنشأة .

مادة ٩- تحدد بقرار من وزير الدولة للصحة نسبة عدد الممرضات الواجب توافرها
في كل منشأة طبية بالنسبة إلى عدد الأسرة المختصة للعلاج الداخلي بها
على أن يكون من المرخص لمن بمزاولة المهنة .

مادة ١٠- يجب التفقيش على المنشأة مرة على الأقل سنوياً للتثبت من توافر الاشتراطات المقررة في
هذا القانون و القرارات المنفذة له ، فإذا كشف التفقيش عن أى مخالفة يعلن مدير المنشأة بها
لإزالتها في مهلة أقصاها ثلاثين يوماً و في حالة المخالفات الجسيمة يجوز للمحافظ المختص بناء
على عرض من السلطة الصحية المختصة أن يأمر بإغلاق المنشأة إدارياً للمدة التي يراها و لا يجوز
المودة إلى إدارتها إلا بعد التثبيت من زوال أسباب الإغلاق .

مادة ١١- تشكل بقرار من وزير الدولة للصحة لجنة تمثل فيها نقابة الأطباء و وزارة الصحة
و ممثل لأصحاب المنشآت الطبية .

و تختص اللجنة المنصوص عليها في الفقرة السابقة بتحديد أجور الإقامة و الخدمات التي تقدمها
المنشأة ، و يصدر بهذا التحديد قرار من المحافظ المختص ، على أن يؤخذ في الاعتبار عناصر
التكلفة التي تمت الموافقة عليها عند الترخيص . و تلتزم المنشأة الطبية بإعلان أسعارها
في مكان ظاهر بها ، و بإخطار النقابة العامة للأطباء ، و مديرية الشؤون الصحية المختصة
بهذه الأسعار لتسجيلها لديها .

مادة ١٢ - يلغى الترخيص بالمنشأة الطبية في الأحوال الآتية :

- ١- اذا طلب المرخص له إلغاءه .
 - ٢- اذا أوقف العمل بالمنشأة مدة تزيد على عام و في حالة العيادات الخاصة يوقف الترخيص في حالة تغييب المرخص له بها أكثر من عام ويتم إعادة سريانه بعد عودته و عليه إخطار النقابة الفرعية و الإدارة المختصة بمديرية الشؤون الصحية في الحالتين .
 - ٣- اذا نقلت المنشأة من مكانها إلى مكان آخر أو أعيد بناؤها .
 - ٤- اذا أجرى تعديل في المنشأة يخالف أحكام هذا القانون أو القرارات المنفذة له و لم تعد الحالة إلى ما كانت عليه قبل التمديل في المدة التي تحددها السلطة المختصة .
 - ٥- اذا أديرت المنشأة لغرض آخر غير الغرض الذي منح من اجله الترخيص.
 - ٦- اذا صدر حكم باغلاق المنشأة نهائياً أو بإزالتها .
- مادة ١٣ -** يعاقب بالحبس لمدة لا تجاوز ستة اشهر و بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنية و لا تزيد عن ألف جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أدار منشأة سبق أن صدر حكم بإغلاقها أو صدر قرار إداري باغلاقها قبل زوال أسباب الإغلاق .
- مادة ١٤ -** يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز سنتين و بغرامة لا تقل عن ألفي جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من حصل على ترخيص بفتح عيادة خاصة أو عيادة مشتركة بطريق التحاليل أو باستعارة اسم طبيب لهذا الغرض ، و يعاقب بذات العقوبة الطبيب الذي أعار اسمه للحصول على الترخيص فضلاً عن الحكم باغلاق المنشأة موضوع المخالفة و إلغاء الترخيص الممنوح لها ، و للقاضي أن يأمر بتنفيذ الحكم فوراً و لو مع المعارضة فيه أو استئنائه ، و في جميع الأحوال ينفذ الحكم الصادر بالاغلاق و لا يؤثر استشكال صاحب المنشأة أو الغير في التنفيذ، و كل ذلك مع عدم الإخلال بتطبيق أية عقوبة أشد ينص عليها القانون .

مادة ١٥ - كل مخالفة أخرى لاحكام هذا القانون يعاقب مرتكبها بغرامة لا تقل عن مائة جنية ولا تزيد عن خمسمائة جنية ، وفي حالة عدم إزالة المخالفة خلال الأجل المحدد لذلك تكون العقوبة الغرامة التي لا تقل عن مائتي جنية ولا تزيد عن ألف جنية ، ويجوز للقاضي أن يحكم ببناء على طلب السلطة الصحية المختصة باغلاق المنشأة نهائياً أو للمدة التي يحددها الحكم و له أن يأمر بتنفيذه فوراً ولو مع المعارضة فيه أو استئنافه ، وفي جميع الأحوال ينفذ الحكم باغلاق المنشأة ولا يؤثر استشكال صاحبها أو الغير في التنفيذ ، كما ينفذ حكم الاغلاق في المنشأة كلها دون الاعتداد بما قد يزاول فيها من أنشطة أخرى متى كانت حالة المنشأة لا تسمح بقصر الاغلاق على الجزء الذي وقعت فيه المخالفة .

مادة ١٦- يكون لمديرى مديريات الشؤون الاجتماعية بالمحافظات و مديري العلاج الحر بها و مديري الإدارات الصحية المتفرعين و من ينتدبهم وزير الصحة بالاتفاق مع وزير العدل من بين الأطباء المتفرعين صفة مأموري الضبط القضائي بإثبات الجرائم التي تقع بالمخالفة لاحكام هذا القانون أو القرارات المنفذة له و لهم في سبيل ذلك حق دخول المنشآت الطبية و التفتيش عليها في أى وقت .

مادة ١٧- يستمر العمل بالتراخيص السابق إصدارها بمنشأة طبية قبل العمل بهذا القانون على أن تقدم خلال ستة أشهر من تاريخ نفاذه إلى مديرية الشؤون الصحية لتنفيذ ما جاء بالمادة الثانية من هذا القانون و ذلك في فترة أقصاها ثلاث أشهر من تاريخ تقديم الترخيص السابق إليها ، أما بالنسبة للأطباء الذين يديرون أكثر من عيادة خاصة فيمنحون مهلة مدتها خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون لتحديد عيادة واحدة لزاولة المهنة .

مادة ١٨- يلغى القانون رقم ٤٩٠ لسنة ١٩٥٥ بتنظيم إدارة المؤسسات العلاجية .

***مادة ١٩-** ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية،و يعمل به بعد ثلاث أشهر من تاريخ نشره .

* صدر هذا القانون في ١٩٨١/٦/٢٠ و نشر بالجريدة الرسمية العدد (٢٦) تابع في ١٩٨١/٦/٢٥

المبحث الثاني : القرارات الوزارية

١- قرار وزير المالية رقم (٢٦٢) لسنة ١٩٨٣

(صدر في ١٩٨٣/٣/٢)

بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب الذي أجرى عملية جراحية لحسابه في إحدى المستشفيات

مادة ١ - على كل مستشفى يقوم فيه أى طبيب بإجراء عمليات جراحية لحسابه الخاص تحصيل

المبالغ الآتية تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب :-

أ- جنية واحد بالنسبة للعمليات الجراحية التى لا تستدعى الإقامة بالمستشفى أكثر من ٢٤ ساعة .

ب- ١٠٪ من قيمة العملية الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى من ٢٤ ساعة إلى ٧٢ ساعة و بحد أدنى خمسة جنيهات .

ج- ١٠٪ من قيمة العمليات الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى أكثر من ٧٢ ساعة و بحد أدنى ١٠ جنيهات .

مادة ٢ - على هذه المستشفيات أن تمسك سجلا تفيد به أسماء الأطباء الذين أجروا العملية الجراحية و تاريخ إجرائها و اسم المريض و نوع العملية التى أجريت له و تاريخ دخوله و تاريخ خروجه .

مادة ٣ - تقوم هذه المستشفيات بتسليم الطبيب إيصال بكل مبلغ تم دفعه تحت حساب الضريبة و عليها أن تورد إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها الطبيب قيمة ما حصلته عن كل ثلاثة أشهر في موعد أقصاه آخر أبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا بالنماذج الآتية :

١- النموذج رقم ٤١ ضرائب المرافق بقيمة إجمالي المبالغ المحصلة موضحا به اسم كل طبيب و المبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٢- النموذج رقم ٤٥ ضرائب المرافق بعدد العمليات التى أجراها الطبيب و نوعها و المبالغ التى تم تحصيلها من كل طبيب على حدة خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٢- قرار وزير المالية رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤

(~~مستند~~ فیس ۱۹۸۴/۲/۱)

بشأن مؤشرات الدخل وغيرها من الفرائض التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء، وتكاليف مزاوله المهنة وصافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة

مادة ١- في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على المؤشرات والقوائم الآتية :

أولاً - الأيديولوجيات :

١ - بالنسبة للأطباء الجراحين :

تحدد عدد العمليات التي أجراها الطبيب خلال العام على أساس البيانات الواردة من المستشفيات التي يجري بها عملها وفقا لما تم تحصيله تطبيقا لحكم المادة (٩١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكذا لما تقدره المأمورية اذا ثبت قيام الطبيب بعمليات في عيادته الخاصة. و تحدد فئات العمليات على أساس تقسيمها إلى ٣ أقسام :-

١- عملية صفري . ٢- عملية متوسطة . ٣- عملية كبرى .

و يسترشد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدى به عند مناقشته و كذلك فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التى تقم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق من صحتها .

٢ - بالنسبة لإبرادات العيادات بالنسبة لكافة الأطباء :

١- فئة الكشف حسب ما هو معلن داخل العيادة وللزيارات المنزلية والعادي والمستعجل.

٢- درجة تخصص الطبيب و تاريخ تخرجه و مركزه العلمى و سنوات الممارسة .

٣- البيانات التي يدلي بها الطبيب في محاضر المناقشة عند المحاسبة .

٤- موقع القيادة و مستوى الدخول في المكان الذي يباشر فيه النشاط.

٥- فترة التغيب عن العيادة سواء للسفر أو المرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل

بها أحد الأطباء و مدى الاتفاق بين الطبيب و من حل محله فترة التغيب

على الدخل المحقق في تلك الفترة .

٦- البيانات الواردة من الجهات الملزمة بالخصم طبقاً لحكم المادة ٨٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٧- بالنسبة للخصومات التي تعتمد على استهلاك التيار الكهربائي أو مواد طبية أو أفلام أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد وفقاً لما أصدرته المصلحة من تعليمات في هذا الشأن .

ثانياً : مؤشرات مصروفات :

تعتمد المصروفات المؤيدة بالمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط كالأجور و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتي :

أولاً - الكتب و المجلات العلمية :

يعتمد ما يشتري من كتب و مجلات علمية طبية في كل سنة طالما أنه مؤيد بالمستندات و في حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبه طبيه في بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المرجع المرتفعة القيمة .

ثانياً : مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوة أو بدون دعوه .

تعتبر مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات العلمية الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يراعى أولاً ما اذا كان حضور الممول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر فإذا كان على نفقة الممول الخاصة فيخصم له ضمن التكاليف المصروفات التي يتحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي اذا كان يمارس النشاط على وجه حر . و تقتصر هذه المصروفات على :

١- تذكرة السفر لكان انعقاد المؤتمر و العودة و التي تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .

٢- رسوم اشتراك المؤتمر .

٣- مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .

٤- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و اذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا ، كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل الممول أى تكاليف و بين ما اذا كانت الدعوة

قاصرة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات وتخضع من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم .

ثالثاً : معاريف الانتقال :

يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة والطبيب الذى لا يملك سيارة كما يراعى عند احتساب هذا المصروف طبيعة تخصص الطبيب ومدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا يستلزم نشاطه كثرة الانتقال مثل أطباء الأُخمة و الأسنان و الميُون . و يراعى الآتى :

(أ) : من يملك سيارة :

تحتسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به أحياناً من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة استبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصى و يدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق اذا كان خاضعاً للتأمينات الاجتماعية و لا يحسب من بين مصروفها الاستهلاك .

(ب) : بالنسبة لمن لا يمتلكون سيارة :

تخصم لهم مصاريف الانتقال المناسبة لإزالة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

رابعاً : استهلاك الأدوات الطبية :

يحتسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الإلكترونية وفقاً لما يصدر به من تعليمات تنفيذية من مصلحة الضرائب .

خامساً : تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقاً لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

سادساً : تحتسب باقى المصروفات كالمصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقاً لاحتياجات العمل (وفقاً لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية) .

سابعاً : الأطباء المساعدون :

إذا لم تتوفر علاقة التبعية يخضع ما يتقاضاه الطبيب المساعد بحد أقصى ٢٠٪ و تدخل هذه الأتعاب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و إذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخضع ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة الرتبات و الأجور .

مادة ٧ - يصدر رئيس مصلحة الضرائب التعليمات المنفذة لهذا القرار .

الفصل الثاني : التعليمات التنفيذية والتفسيرية
والتكسيب الدوريّة الصادرة
من مصلحة الضرائب بشأن المنشآت الطبيّة

المبحث الأول : التعليمات التنفيذية للفحص

١- تعليمات تنفيذية رقم (١٢) لسنة ١٩٨١

(صدرت في ١٤ / ٢ / ١٩٨١)

بشأن إجراءات محاسبة الأطباء

تقضى المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأنه ابتداء من أول يناير ١٩٦٠ تفرض ضريبة سنوية سعرها كالتالي على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممولون بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل .

كما تقضى المادة ٧٥ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن "على الأفراد والهيئات الخاضعين لأحكام هذه الضريبة أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب قبل أول أبريل من كل عام إقراراً مبيناً به الإيرادات وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة مصحوباً بجميع الوثائق والمستندات المؤيدة له و أية بيانات أخرى يصدر بها قرار من وزير المالية والاقتصاد وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الميعاد المحدد لتقديمه .

ويسرى عليهم من حيث الربط والتقدير والتحصيل ما يسرى على الشركات المساهمة والمولين الآخرين من أحكام مبينة في المواد ٤٣ ، ٤٥ ، ٤٧ ، ٤٧ مكرر (١) ، ٤٧ مكرر (٢) ، (٦) وتنفيذا لهذه النصوص تخضع أرباح الأطباء والعيادات الخاصة التي يباشرون فيها نشاطهم لضريبة المهن الحرة .

وتقضى المادة ٤٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن على كل ممول خاضع لأحكام المادة ٧٢ من القانون المشار إليه أن يقدم إلى مأمور الضرائب المختص دفتر اليومية المنصوص عليه في المادة ٧٤ من القانون للتأشير على كل صفحة من قبل استعماله وتختتم الصفحة الأولى منه بخاتم المأمورية وتعتمد من المأمور الأول و عليه في خلال ثلاثين يوماً من انتهاء دفتر اليومية أو من تاريخ انقعال نشاطه إلى مأمورية أخرى أو من تاريخ انقطاعه عن العمل أن يقدم الدفتر المذكور إلى المأمورية المختصة للتأشير على الصفحة الأخيرة من المأمور و ختمها بخاتم المأمورية .

كما تقضى المادة ٤٣ مكرر (٢) بأن "يقدم الإقرار المشار إليه في المادة ٧٥ من القانون المشار إليه على النموذج ٢٧ ضرائب المرافق أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الواردة به و في حالة

انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها عليه إخطار الأمرورية المختصة بذلك على النموذج رقم ٣٣ ضرائب المرافق خلال ثلاثين يوما من تاريخ انقطاعه .

كما تقضى المادة ٤٣ مكرر (٣) "تسرى أحكام المواد ٢٤ ، ٢٥ ، ٢٦ ، ٢٧ عند تقدير و ربط الضريبة على أرباح المهن الحرة " .

كما تقضى المادة ٨٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن : "كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزم بمراعاة سر المهنة طبقا لما تقضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات وإلا كان مستحقا للعقوبات المنصوص عليها فيها " .

كما تقضى المادة ٤٥ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن "لا يجوز لموظفي الضرائب بأى حال من الأحوال استعمال حق الإطلاع في غير الأغراض المتصلة بربط الضرائب" و تنفيذا للنصوص السابقة و اللائحة التنفيذية توجه المصلحة النظر إلى ما يأتى :

أولا : يجب أن تستند إجراءات الفحص إلى ما رخص به القانون و لا ينعنى هذا من وجوب التحرى و جمع الأدلة بكل الطرق بشرط مشروعية ما يتخذ من إجراءات وفقا للقوانين و القرارات المرعية و بما لا يتسبب في ضرر قد يصيب المولى نتيجة سوء استعماله السلطة أو الحيدة بها عن اللياقة الواجبة و حسن التصرف بما يجب أن يراعى في كافة الأحوال سمعة المولى و المحافظة على أسرار و الاحترام الواجب الذى هو دعامة العلاقة التى يجب أن تسود بين المولى و مصلحة الضرائب و الذى بدونها لا يمكن تحقيق الثقة ما بين المصلحة و جمهور المتعاملين معها .

ثانيا : يراعى ما ورد بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم ٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة في ١٩٨١/١/٢٨ الخاصة بعدم اللجوء إلى التقديرات الجزافية التى لا تستند إلى دليل أو على الأقل قرينة مقبولة حتى يكون تحديد وعاء الضريبة على أسس سليمة توصلا إلى تحديد الربح الحقيقي .

٢- تعليمات تنفيذية رقم (٢٨) لسنة ١٩٨١

(صدرت في ٢٩ / ٧ / ١٩٨١)

بشأن محاسبة أطباء الأسنان

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للفحص رقم ١٣ لسنة ١٩٨١ بشأن إجراءات محاسبة الأطباء عموماً و وجهت فيها المصلحة النظر إلى أنه يجب أن تستند إجراءات الفحص إلى ما رخص به القانون من نصوص على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية و بمراعاة ما ورد بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم ٧ لسنة ١٩٨١ الخاصة بمدم الالتجاء إلى التقديرات الجزافية التي لا تستند إلى دليل أو على الأقل قرينة مقبولة حتى يكون تحديد وعاء الضريبة مبنياً على أسس سليمة توصلنا إلى تحديد الربح الحقيقي .

و حيث أن نقابة أطباء الأسنان تشكو من أن هناك ظروف خاصة تتعلق بهذه الفئة يجب مراعاتها عند التقدير لتحديد الأرباح المحققة لكل طبيب أسنان خلال السنوات الضريبية - فقد قامت الإدارة العامة للفحص الضريبي بعمل دراسة ميدانية لهذه الفئة و انتهت هذه الدراسة إلى الأسس الآتية للاسترشاد بها عند المحاسبة على أن تستبعد منها الحالات التي تقدم فيها الممول بإقرار معتمد من أحد المحاسبين مستنداً إلى دفاتر حسابية فيجرى بشأنها ما يجرى على حالات فحص الدفاتر ما لم ينته الأمر بشأنها إلى إجراء التقدير فيتبع عندئذ القواعد التالية :-

أولاً : يراعى عند إجراء التقدير الاسترشاد بما يشير إليه بيانات القيار الكهربائي و البيانات الخاصة بمعامل الأسنان و الفواتير الصادرة منها للطبيب . و على ضوء ذلك يتم إثبات

ما تقدم في محضر يوقع عليه الممول حتى يكون التقدير مبنيا على عناصر سليمة
وأسباب حقيقية .

ثانيا : بالنسبة للأرباح المحققة من أطقم الأسنان وتركيبها يراعى استئصال التكاليف
الدفوعة في ضرائها أو تشغيلها .

ثالثا : لما كانت مهنة طبيب الأسنان تستلزم انفاق مبالغ تتجاوز حدود المصاريف الإدارية
المتعارف عليها و هى المتعلقة بالمصروفات التى تمثل تكلفة السلعة أو الخدمة
مثل أمبولات البنج المستعملة في عمليات الخلع و مواد الحشو المستعملة في العلاج التحفظى
و مواد اللدائن و الأكريل اللازمة للاستعاضة الصناعية و غيرها .

فبذلك ينبغي خصم هذه المصروفات من إيرادات الممول الإجمالية فضلا عن أن المشرع قصد
بالتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة التى نصت عليها المادة ٧٣ من القانون كل ما يلزم لمباشرة المهنة
بما في ذلك تكلفة السلعة أو الخدمة و تكلفة الإدارة و قصد بالمصاريف مجرد تكلفة الإدارة .

و هو ما يتحقق به العدالة في الالتزام بالضريبة بين الممول الذى يمسك حسابات منتظمة
فتخصم له جميع التكاليف بما في ذلك تكلفة السلع أو الخدمات و تكلفة الإدارة و بين الممول
الذى لا يمسك حسابات منتظمة فتعتبر تكلفة السلع أو الخدمات عنصرا من عناصر العمليات
على إختلاف أنواعها .

٢- تعليمات تنفيذية رقم (٧) لسنة ١٩٨٤

(صدرت في ١٧ / ٣ / ١٩٨٤)

بشأن ضرورة التأكد من أن المبالغ التي يتقاضاها الأطباء الممارسون والأخصائيون من التأمين الصحي ، وكذا هيئات التدريس في مدارس التمريض التابعة للتأمين الصحي من أطباء وموجهين ومدرسين ومشرفين تستم محاسبتهم عن هذه المبالغ و ما قد يكون لهم من إيرادات أخرى

سبق أن أصدرت المصلحة ملحقا للتعليمات التفسيرية رقم ١٠ لسنة ١٩٧٧ بتاريخ ١٩٧٧/٧/٢ بشأن المعاملة الضريبية للأطباء الممارسين والأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي تأسيسا على حكم النقض في الطعن رقم ٤٥٨ لسنة ٤١ ق بجلسة ٧٦/٤/١٥ الذي قضى بأخضاع ما يتقاضاه الأطباء الممارسون والأخصائيون من الهيئة العامة للتأمين الصحي للضريبة على المرتبات والأجور باعتبار أن العلاقة التي تربط الطبيب بالهيئة العامة للتأمين الصحي هي علاقة عمل ومن ثم يخضع ما يتقاضاه للضريبة على المرتبات والأجور تأسيسا على أن مناط تكييف عقد العمل وتميزه عن عقد المقاولة وغيره من العقود هو توافر عنصر التبعية التي تتمثل في خضوع العامل لرب العمل وأُمراته ورقابته .

ونظرا لما لوحظ من أن معظم إدارات الهيئة العامة للتأمين الصحي والإدارات الصحية لا توافي مأموريات الضرائب المختصة بأسماء وعناوين الأطباء المتعاملين معها والأتعاب التي حصلوا عليها وكذا الأمر بالنسبة لهيئات التدريس في مدارس التمريض التابعة لها من أطباء وموجهين ومدرسين ومشرفين وعمال وخلافهم خاصة وأن كلا منهم له أنشطة أخرى .
لذلك توجه المصلحة النظر إلى الآتي :

١- على الإدارة العامة للمندوبين متابعة ذلك مع إدارات الهيئة العامة للتأمين الصحي والإدارات الصحية وموافاة مأموريات الضرائب المختصة بأسماء وعناوين الأطباء المتعاملين معها والأتعاب التي حصلوا عليها منها وكذلك بالنسبة لهيئات التدريس في مدارس التمريض التابعة من أطباء وموجهين ومدرسين ومشرفين .

٢- على مأموريات الضرائب المختصة القيام بمحاسبة الأطباء الممارسين والأخصائيين الذين يعملون بالتأمين الصحي وكذا هيئات التدريس في مدارس التمريض التابعة للتأمين الصحي من أطباء وموجهين ومدرسين ومشرفين عن إيراداتهم وإخضاعها للضرائب المختلفة وكذا الضريبة العامة على الدخل أن كان هناك محل لذلك .

٣- تقوم المناطق الضريبية بمتابعة ذلك مع المأموريات التابعة لها . و يراعى تنفيذ ما تقدم بكل دقة .

٤- تعليمات رقم (١٤) لسنة ١٩٨٦

(مصدرة في ٢٠ / ٢ / ١٩٨٦)

بشأن محاسبة أطباء الأسنان

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٢٨ لسنة ١٩٨١ بشأن محاسبة أطباء الأسنان بتاريخ ١٩٨١/٧/٢٩ وذلك في ظل أحكام القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، وقد تضمن البند ثالثا من تلك التعليمات انه ينبغي خصم المبالغ المنصرفة التي تمثل تكلفة السلعة أو الخدمة مثل أمبولات البنج المستعملة في عمليات الخلع و مواد الحشو المستعملة في العلاج و مواد اللدائن و الاكريل اللازمة للاستعاضة الصناعية وغيرها .

و بصور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أثار التساؤل حول مدى جواز خصم قيمة الخامات المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب من وعاء الضريبة في ضوء أحكام المادة ٧٩ من هذا القانون التي تنص على :
يخصم من اجمالي إيرادات الممول ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها في المادة ٧٦ من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التي تعتمدها مصلحة الضرائب أو المؤشرات و القرائن المحددة بالتطبيق لحكم الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من هذا القانون أكثر من هذه النسبة .

و لما كانت الفقرة الثانية من المادة ٨٦ تنص على الآتي :

” و في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون وعاء تقدير الضريبة بناء على مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للممول و تكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح وفقا لطبيعة المهنة و يصدر بتحديد المؤشرات و القرائن قرار من وزير المالية “.

و نظرا لانه قد صدر القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة .

وينص البند الثاني منه على : ”تعتمد المصروفات المؤيدة بمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط كالإيجار و الكهرباء و الأجور و مراعاة الآتي : خامسا- تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص “.

و انه بذلك يكون القرار الوزاري سالف الذكر قد أجاز خصم مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية - وفقا لاحتياجات العمل للأطباء في جميع التخصصات و من بينها أطباء الأسنان - و ذلك بخلاف المصاريف الإدارية من وعاء الضريبة .

لذلك توجه المصلحة نظر المأموريات المختصة الى احتساب قيمة مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب عند تحديد صافي أرباحه في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة .

٥- تعليمات تنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦

(صدرت في ٢٠ / ٢ / ١٩٨٦)

بشأن استهلاك الأجهزة والأدوات الطبية

تنفيذا للبند الرابع من القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ الخاص بمؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء وتكاليف مزاوله المهنة وصافى الربح في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة المتضمن بان يحسب الاستهلاك المناسب للأدوات الطبية وفقا لما يصدر من تعليمات تنفيذية .

ونظرا لما حدث في السنوات الأخيرة من تطور ملحوظ في إنتاج الأجهزة والآلات فقد قامت الإدارة بدراسة شاملة لنسب الاستهلاك لكل مجموعة متجانسة بناء على تحديد عمرها الافتراضي بواسطة الجهات المختصة كالتى :

١٠ % {	أولا : الآلات الجراحية اليدوية والميكانيكية : أجهزة الأشعة التشخيصية العلاجية . تجهيزات غرف العمليات . أجهزة معامل عادية .
١٥ %	ثانيا : آلات كهربائية .
٢٠ % {	ثالثا : الأجهزة الطبية والملاج الطبيعي . أجهزة تشخيصية بالموجات فوق الصوتية والإلكترونية . أجهزة معامل إلكترونية .

وعلى المأموريات المختصة مراعاة الدقة في تحديد نوعية الجهاز وانتمائه لأي مجموعة من المجموعات المتجانسة سالفة الذكر عند حساب أقساط استهلاك الآلات والأجهزة وفقا للنسب المثوية المبينة قرين كل منها آنفا .

**٦- تعليمات تنفيذية رقم (٥٥) لسنة ١٩٨٦
(صدرت في ١٦ / ١٠ / ١٩٨٦)
بشأن أسس محاسبة نشاط تجارة الأجهزة الطبية**

تبين للجهاز المركزي للحاسبات تضارب المأموريات في تحديد نمب إجمالي الربح لنشاط الأجهزة الطبية ، وترشيدا لأسس المحاسبة في هذا النشاط فقد قامت الإدارة العامة للفحص الشرطي بدراسة شملت عددا من الملفات بالمأمورية التي يقع في دائرة اختصاصها هذا النشاط .
وقد انتهت هذه الدراسة إلى الأسس التالية للاسترشاد بها عند المحاسبة في الحالات التقديرية و أما الحالات التي يقوم فيها الممول بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين مستندا إلى دفاتر حسابية فيجرى بشأنها ما يجرى في حالات فحص الدفاتر مع مراعاة عدم إهدار الدفاتر إلا لأسباب جدية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية المتعددة في هذا الشأن وآخرها رقم ٢ لسنة ١٩٨٦
أولا : رقم الأعمال :

- للتوصل إلى رقم الأعمال لمولي هذا النشاط يراعى الاسترشاد بما يلي :
١. المناقشة التفصيلية المتكررة للمنشأة ومخازنها أن وجدت .
 ٢. تحديد مصادر الشراء من القطاع العام والخاص وتوزيع المشتريات بين النوعيات المختلفة المحلي والمستورد .
 ٣. الإطلاع على بيانات الخصم والإضافة ومعاملات المولين بسجلات المأمورية .
 ٤. الإطلاع على سجلات وملفات المستوردين للوقوف على حجم المشتريات المستوردة والخاصة بكل ممول .

ثانيا : نسبة مجمل الربح المطبقة في النشاط :

١. بالنسبة للمبيعات من الإنتاج المحلي تطبق نسبة مجمل ربح بواقع ٢٥٪ .
٢. بالنسبة للمبيعات المستوردة تطبق نسبة مجمل الربح المحددة بالقرار الوزاري رقم ١١٩ لسنة ١٩٧٧ والقرار الوزاري رقم ١٢١ لسنة ١٩٨٦ والتقاررات المكملة لهما .

ثالثا : عدد أيام العمل في السنة :

تحتسب بواقع ١٢ شهر أو ٣١٠ يوم .

رابعا : المصروفات :

تحتسب كافة المصروفات المؤيدة مستنديا واللازمة لمزاولة النشاط .

خامسا : للمأمورية الخروج عن هذه التعليمات في حالة وجود أدلة قاطعة على ما يخالف ما ورد بها على أن يكون ذلك بموافقة رئيس المأمورية .

٧- تعويضات تنفيذية رقم (٣٦) لسنة ١٩٨٧

(صدرت في ٣٠ / ٧ / ١٩٨٧)

بشأن كيفية احتساب أيام العمل لأرباب المهن غير التجارية

استفسرت إحدى المأموريات (شعبة المهن غير التجارية) عن كيفية احتساب أيام العمل للأطباء - حيث تقوم تلك المأمورية بحسابتهم على أساس أن مدة العمل ١١ شهرا في السنة باعتبار أن الطبيب يمنح أجازة شهر خلال السنة - في حين أن تقرير التفتيش الفني أورد لها في تقريره أن تتم المحاسبة على أساس شهرا في السنة إلا إذا أخطر كل منهم بأجازاته خلال العام . و حيث أنه طبقا للقاعدة "أن لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص"

وبالأحكام إلى أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص المادة ٨٣ منه على الآتي :

فقرة أولى :-

" إذا انقطع الممول عن ممارسة مهنته أو نشاطه تستحق الضريبة بذات السعر السنوي عن الأرباح التي تحققت خلال المدة التي مارس فيها المهنة أو النشاط ، و يبرى هذا الحكم كلما استحققت الضريبة عن جزء من السنة لأي سبب آخر " .

فقرة ثانية :-

" و على الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ الانقطاع و إلا التزم بالضريبة المستحقة عن أرباح سنة كاملة " .

و غنى عن البيان أن مهنة الطب شأنها شأن باقي المهن غير التجارية الأخرى و الأعمال و الأنشطة التجارية هناك يوم من كل أسبوع متعارف على انه عطلة أسبوعية لرب المهنة و مثل هذه العطلة لا تستدعى الإخطار عنها و إعمالا للنص القانوني فإن ما يستوجب الإخطار هو انقطاع رب المهنة غير التجارية عن مزولة نشاطه لمدة محددة .

لذلك توجه المصلحة نظرا للمأموريات إلى انه عند محاسبة الحالات التي تخضع للتقدير عن ضريبة المهن غير التجارية إلى احتساب أيام العمل السنوية على أساس ٣١٠ يوم عن السنة كأيام عمل و مراعاة تطبيق أحكام المادة ٨٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في حالة الانقطاع لمدة محددة عن مزولة المهنة .

٨- تعليمات تذكيرية رقم (١) لسنة ١٩٩١

(صدرت قسسي ٩ / ٢ / ١٩٩١)

بشأن محاسبة أطباء الأسنان

سبق أن أصدرت المصلحة تعليماتها التنفيذية رقم ٢٨ لسنة ١٩٨١ بشأن أسس محاسبة أطباء الأسنان في ظل أحكام القانون ٤٦ لسنة ١٩٨٧ ، ألحقتها بملحق لها برقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ متضمنا توجيه نظر المأموريات المختصة الى مراعاة ما ورد بالقرار الوزاري ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة في ظل أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

و بالنظر الى شكوى نقابة أطباء الأسنان من اختلاف طبيعة عمل طبيب الأسنان كلية عن معظم فروع الطب المختلفة خاصة فيما يتعلق بمصروفات التشغيل اللازمة لمزاولة المهنة ، و الى تداخل هذه المصروفات مع المصاريف الإدارية الأخرى عند المحاسبة أحيانا .

توجه المصلحة نظرا لمأمورياتها المختصة الى ضرورة الالتزام بما ورد بالقرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ و تعليمات المصلحة التنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ بشأن محاسبة أطباء الأسنان مع مراعاة الآتي :-

أولا / ١ - القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ قد جاء متعما لنصوص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و الذي نصت الفقرة الثانية من المادة ٨٦ منه على انه " في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للممول و تكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح وفقا لطبيعة المهنة و يصدر بتحديد المؤشرات و القرائن قرارا من وزير المالية " و أن القرار الوزاري سالف الذكر قد صدر بعد الإطلاع على المادة ٨٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

- ٢- تضمن الفقرة "ثانيا" من المادة الاولى للقرار الوزاري ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات المصروفات اعتماد المصروفات المؤيدة بمستندات و اللازمة لمباشرة النشاط كالإيجار و الكهرباء و الأجور و غيرها مع مراعاة ما ورد بها بشأن الكتب و المجلات العلمية و مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية و مصاريف الانتقال و استهلاك الأدوات الطبية .
- ٣- نصت الفقرة "خامسا" من ذات المادة على انه "تحتسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص " .
- ٤- أن الفقرة "سادسا" قد نصت على انه "تحتسب باقي المصروفات كالمصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل (وفقا لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية)".
- ثانيا : أن القرار الوزاري ١٧ لسنة ١٩٨٤ قد أجاز بذلك خصم مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية وفقا لاحتياجات العمل للأطباء من جميع التخصصات و من بينها أطباء الأسنان بخلاف المصاريف الإدارية من وعاء الضريبة للطبيب عند تحديد صافي أرباحه في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة تعتمد عليها مصلحة الضرائب .
- ثالثا : على المأموريات المختصة مراعاة ذلك بكل دقة .

٩- تعليمات تنفيذية رقم (١٥) لسنة ١٩٩١

(صدرت في ٢٤ / ٨ / ١٩٩١)

**بخصوص ما ورد بالقرار الوزاري رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤
بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف
عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاوله المهنة
وصافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة**

توحيداً لأسس محاسبة الأطباء وإنهاء لكافة مشاكل ممولي هذا النشاط مع المصلحة و إرساء لقواعد الثقة بين المصلحة و الأطباء . و بالنظر إلى ما ورد بالقرار الوزاري رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة .

أما في حالة وجود دفاتر منتظمة فيجوز بشأنها ما يجري على حالات فحص الدفاتر مع مراعاة عدم إهدارها إلا بناء على أسباب جدية و حقيقية وفقاً للتعليمات التنفيذية الواردة في هذا الشأن رقم (٤) لسنة ١٩٨١ ، (٧) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٠) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٢) لسنة ١٩٨٥ ، (٢) لسنة ١٩٨٦ و إعمالاً للعادة الثانية من القرار المذكور بأن يصدر رئيس مصلحة الضرائب التعليمات المنفذة لهذا القرار فأن المصلحة توجه نظر مأمورياتها المختصة إلى ضرورة مراعاة أعمال ما ورد بالقرار الوزاري (١٧) لسنة ١٩٨٤ و أن يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على المؤشرات و القرائن الواردة به حالة عدم وجود دفاتر منتظمة و يتضمن القرار ما يلي :

أولاً - الإيجراءات :

(أ) بالنسبة للأطباء الجراحين :

تحدد عدد العمليات التي أجراها الطبيب خلال العام على أساس البيانات الواردة من المستشفيات التي يجري بها عمليات وفقاً لما تم تحصيله تطبيقاً لحكم المادة (٩١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و كذا لما تقدره الأمورية اذا ثبت قيام الطبيب بعمليات في عيادته الخاصة .

و تحدد فئات العمليات على أساس تقسيمها إلى ٣ أقسام :-

٢- عملية صغرى .

٣- عملية متوسطة .

٤- عملية كبرى .

و يسترشد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدلى به عند مناقشته و كذلك فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التى تقيم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق عن صحتها .

ب - بالنسبة لإيرادات العيادات بالنسبة لكافة الأطباء :-

يراعى فى تحديد هذه الإيرادات ما يلى :

١- فئة الكشف حسب ما هو معلن داخل العيادة و للزيارات المنزلية و العادى و المتعجل.

٢- درجة تخصص الطبيب و تاريخ تخرجه و مركزه العلمى و سنوات الممارسة .

٣- البيانات التى يدلى بها الطبيب فى محاضر المناقشة عند المحاسبة .

٤- موقع العيادة و مستوى الدخول فى المكان الذى يباشر فيه النشاط .

٥- فترة التغيب عن العيادة سواء للسفر أو المرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل بها أحد الأطباء و مدى الاتفاق بين الطبيب و من حل محله فترة تغيبه على الدخل المحقق فى تلك الفترة .

٦- البيانات الواردة من الجهات الملزمة بالخصم طبقا لحكم المادة ٨٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٧- بالنسبة للتخصصات التى تعتمد على استهلاك التيار الكهربى أو مواد طبية أو أفلام أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد وفقا لما أصدرته المصلحة من تعليمات فى هذا الشأن .

ثانيا : مؤشرات مصروفات :

تعتمد المصروفات بمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط كالأجور و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتى :

أولاً - الكتب و المجلات العلمية : يعتمد ما يشتري من كتب و مجلات علمية طبية في كل سنة طالما أنه مؤيد بالسندات و في حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبه طبيه في بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المراجع المرتفعة القيمة .
ثانياً - مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوه أو بدون دعوه .

تعتبر مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات العلمية الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يراعى أولاً ما إذا كان حضور الممول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر أو إيفاده من جهة عمله أو أى جهة أخرى .
فإذا كان حضور المؤتمر على نفقة الممول الخاصة تعتبر ضمن التكاليف المصروفات التي يتحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي إذا كان يمارس النشاط على وجه حر و تقتصر هذه المصروفات على :-

- ١- تذكرة السفر لكان انعقاد المؤتمر و المودة و التي تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .
- ٢- رسوم اشتراك المؤتمر .
- ٣- مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .
- ٤- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و إذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل الممول أى تكاليف و بين ما إذا كانت الدعوة قاصرة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات و تخصم من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم .

و يجب التأكد من أن مصروفات السفر لا تشمل ثمن تذكار أو أى مصاريف لعائلة الطبيب .

ثالثاً - مصاريف الانتقال : يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة و الطبيب الذى لا يملك سيارة كما يراعى عند احتساب هذا المصروف طبعة تخصص الطبيب و مدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا يستلزم طبعة نشاطه كثرة الانتقال مثل أطباء الأشعة و الأسنان و العيون و يراعى الآتى :

(أ) : من يملك سيارة :-

تحسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به احيانا من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة أستبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصى ويدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق اذا كان خاضعا للتأمينات الاجتماعية ولا يحسب من بين مصروفها الاستهلاك .

(ب) : بالنسبة لمن لا يمتلكون سيارة :

تخصم لهم مصاريف الانتقال المناسبة لمزاولة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

رابعا - استهلاك الأدوات الطبية : يحتسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الالكترونية وفقا لما يصدر به من تعليمات تنفيذية من مصلحة الضرائب .

خامسا - تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

سادسا - تحسب باقى المصروفات كالمصروفات الثورية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل (وفقا لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية) .

سابعا - الأطباء المساعدون : اذا لم تتوافر علاقة التبعية يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد بحد أقصى ٢٠% و تدخل هذه الأتعاب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و اذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة المراتب و الأجور .

و على كافة المناطق الضريبية مراعاة تنفيذ الأموريات التابعة لها لهذه التعليمات بكل دقة .

١٠ - تعليمات تنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥

(مذكرات فسي ٢٩ / ٧ / ١٩٩٥)

بشأن أسس محاسبة الأطباء الذين يتعاملون

مع المستشفيات الخاصة والتأمين الصحي وغيرها

نظرا لانتشار ظاهرة عمل الأطباء مع بعض المستشفيات الخاصة والتأمين الصحي وغيرها من الجهات وحصولهم على مبالغ كبيرة من تلك الجهات وتحبسا من إسقاط جزء من هذه الإيرادات عند المحاسبة .

توجه المصلحة نظر مأمورياتها إلى ضرورة حصر الجهات التي يتعامل معها الطبيب من خلال سؤاله مباشرة عن تلك الجهات وتحديد لها بدقة تمهيدا للاتصال بها وحصر إيراداته منها عند المحاسبة مع حفظ حق المصلحة في إجراء الربط الإضافي عليه انا ظهر لها ما يخالف ذلك مستقبلا .

وعلى الأمورية المختصة بمحاسبة الطبيب التحقق من دقة الإيرادات الواردة بإقراره ومطابقتها مع نتائج اطلاعاتها لدى جهات تعامله حتى تنسم المحاسبة بالواقعية وعدم الغالة .

١١- تعليمات تنفيذية رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩

(صدرت في ١ / ٣ / ١٩٩٩)

بشأن المصروفات والتكاليف الواجبة الخصم

من إيرادات المساهمين غير التجارية

نظرا لوجود مشاكل و خلافات بشأن تحديد المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية و قيام بعض الأموريات بخصم نسبة ٢٥٪ من الإيرادات كمصروفات بالإضافة إلى خصم بعض المصروفات الأخرى الأمر الذي يعد مخالفا لحكم المادة ٦٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م و تعديلاته .

لذلك توجه المصلحة نظر الأموريات إلى أن المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية يلزم أن يتم تحديدها وفقا لما يلي :-

١- تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم حكما بواقع ٢٥٪ من إجمالي الإيرادات (و لا يجوز بأى حال من الأحوال خصم أى مصاريف أو تكاليف أخرى بخلاف نسبة ال ٢٥٪) .

٢- في حالة وجود دفاتر منتظمة يتم تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم وفقا لما يسفر عنه فحص هذه الدفاتر و المستندات المؤيدة لها (على ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة ال ٢٥٪) .

٣- فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة و وجود مستندات مؤيدة لهذه المصروفات و التكاليف فيتم تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم وفقا لما يسفر عنه فحص هذه المستندات (على ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة ال ٢٥٪) .

٤- فى الحالات التى يصدر بشأنها قرار من وزير المالية بتحديد مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول و تكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح وفقا لطبيعة المهنة فيؤخذ بهذه المؤشرات فى تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم (على ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة ال ٢٥٪) ..

و فى جميع الأحوال لا يجوز الجمع بين أى من هذه الطرق فى تحديد المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من الإيرادات .

على كافة الأموريات الالتزام بكل ما ورد بهذه التعليمات .

١٢- تعليمات تنفيذية رقم ٤٧ لسنة ٢٠٠١

(صدرت في ١٦ / ١٠ / ٢٠٠١)

بشأن المصروفات والتكاليف الواجبة الخصم

من إيرادات المهن غير تجارية

و نظرا لما أثير من خلاف عند التطبيق العملي لهذه التعليمات و ما ورد للإدارة من استفسارات من بعض المأموريات بشأن مدى جواز خصم أى مصاريف أخرى بخلاف نسبة الـ ٢٥٪ كمصاريف طبعا لأحكام المادة ٦٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بالنسبة لأنشطة : أطباء الأسنان / معامل التحاليل / عيادات الأشعة / نشاط المصورين .

و توحيدا لأسس المحاسبة الضريبية على مستوى المأموريات و حسما للخلافات التي قد تنشأ بين المأموريات وبعض المولدين و حرصا على تدعيم أواصر الثقة و التعاون بينها و بين جمهور المولدين . لذا توجه المصلحة لمظور المأموريات إلى ما يلي :

ضرورة الالتزام الكامل بتطبيق ما ورد بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩ بشأن المصروفات و التكاليف الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية مع مراعاة ما يلي :

١- أن المهن غير التجارية السابق التوقيه عنها قد صدر بشأنها قرارات من وزير المالية بتحديد مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية و تكاليف مزاولة المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة و هي :

أ- القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف الأرباح الفعلية للأطباء (الجراحين / كافة الأطباء) و تكاليف مزاولة المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة ، و قد أصدرت المصلحة بشأنه التعليمات التنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ ، رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦ ، رقم ١٥ لسنة ١٩٩٩ .

ب- القرار الوزاري رقم (١) لسنة ١٩٩١ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للمصورين و تكاليف مزاولة المهنة عند عدم وجود دفاتر منتظمة ، و قد أصدرت المصلحة بشأنه التعليمات التنفيذية للفحص رقم (١١) لسنة ١٩٩١ .

٢- ينطبق على هذه المهن غير التجارية و السابق التوقيه عنها بالبند رقم (٤) من التعليمات التنفيذية للفحص رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩ حيث يؤخذ بهذه المؤشرات و غيرها من القرائن في تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم (على ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة الـ ٢٥٪) .

المبحث الثاني : التعاليم التفسيرية

١- تعليمات تفسيرية رقم (١٠) لسنة ١٩٧٤

(صدرت في ٢ / ١٢ / ١٩٧٤)

بشأن المبالغ المنصرفة للأطباء الممارسين والأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي

سبق للمصلحة أن حددت بكتابها الدوى رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٠ معيار التفرقة للخضوع للضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية وذلك لضرورة توافر علاقة التبعية في الضريبة الأولى - والقيام بالعمل بصفة مستقلة في الضريبة الثانية .
ولما كان بعض الأخصائيين يعملون لدى المؤسسة العلاجية لمحافظة القاهرة التابعة للهيئة العامة للتأمين الصحي وفقا للائحة وقرارات صادرة في هذا الشأن توضح توصيفهم وفقا للآتي :

١- أخصائى زائر :

وهو المصرح له بعلاج مرضاه الخصوصيين بمستشفيات المؤسسة ولا يحصل منها على أى أتعاب .

٢- أخصائى عامل :

وهو الأخصائى الذى يقيد بأحدى مستشفيات المؤسسة لعلاج مرضى الجهات المتعاقدة معه .

و اذا استبان لمصلحة الضرائب أن هؤلاء الأخصائيين يقيدون في قائمة خاصة بالأخصائيين

المعتمدين لدى المؤسسة بناء على مؤهلات وخبرات محددة ، وهذا القيد لا يعدو أن يكون إجراء

إداريا بحيث لا يرتب أى علاقة عمل أو أية علاقة تعاقدية بين المؤسسة وبين هؤلاء الأخصائيين

هذا فضلا عن أن المستشفى لا تعتبر مسئولة عن تصرفاتهم قبل الغير .

و لما كان الدخل الذى يحصل عليه الاخصائى سالف الذكر مقابل العمل الموكول إليه لا يعتبر دخلا ناتجا عن علاقة وظيفية و لا تربط صاحبه بالمستشفى علاقة تبعية لذا يعتبر الدخل ناشئا عن القيام بعمل له صفة الاستقلال .

و لما كانت المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تقضى بفرض الضريبة على أرباح المهن الحرة و غيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممولون بصفة مستقلة و يكون المنصر الأساسى فيها العمل .

كما يسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

كما أن المادة الأولى من قرار وزير الخزانة رقم ١٣٧ لسنة ١٩٦٩ بتعيين المهن غير التجارية في تطبيق المادة ٧٢ مكررا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ينص على - أن المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة ٧٧ مكررا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه هي :

١- ٢- الطب ٣- الخ -

و حيث أنه على مقتضى هذه النصوص فإن ما يقاضاه الأطباء الممارسون العاملون و الاخصائيون من الهيئة العامة للتأمين الصحي يخضع بالكامل للضريبة على المهن غير التجارية دون الضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .

لذلك توجه المصلحة السنظر إلى ضرورة مراعاة أحكام المادة ٧٧ مكررا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خاصا بالاستقطاعات التى تسود لأموارية المهن غير التجارية بالنسبة لدخول هؤلاء الأطباء .

٢- تعليمات تفسيرية رقم (١١) لسنة ١٩٧٦

(صدرت في ٢٥ / ١ / ١٩٧٦)

بشأن الأرباح التي يحققها الطبيب

من تأجير عيادته بمعداتهما

استطلعت إحدى الأموريات الرأى في نوع الضريبة التي تخضع لها أرباح طبيب من تأجير عيادته بمعداتهما ، وقد قامت المصلحة بدراسة هذا الموضوع و انتهت في رأيها إلى أن النشاط يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتباره نشاطا لا يخضع لضريبة أخرى وقد استندت المصلحة في رأيها إلى المبادئ التي قررها حكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ قضائية بجملة ١٩٦٦/١٢/٧ وهى :

١- الضريبة على المهن غير التجارية طبقا للمادتين ٧٢ ، ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ بعد تعديله بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أصبحت ضريبة القانون العام و لم تعد قاصرة على أرباح مهنة أو على أرباح المهن الحرة فحسب ، بل تشمل كل نشاط يزاوله الممول و لو لم يتخذ منه له ما دام لا يخضع لضريبة أخرى و لم تعد تتطلب أن ينقطع لزوال مهنته أو نشاطه .

٢- ولا وجه للقول بأن المهنة و النشاط متردبان لأن المشرع منزه عن إيراد المترادفات و الواقع أنهما متغيران إذ أن المهنة تستوجب الانقطاع و الاحتراف بنية الكسب بينما النشاط لا يعنى الاحتراف أو التكرار بل يكفى فيه بذل الجهد لفترة قد تطول يعقبها إنتاج يدر على صاحبه ربحا لا يخضع لضريبة أخرى فيتعين إخضاعه لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر المادي لزواله النشاط و أن لم يرق إلى حد الامتهان أو الاحتراف .

٣- لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافرا عند بدء مزاوله النشاط و يكفى أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت إليه . (حكم النقض في الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ قضائية ٧ ديسمبر ١٩٦٦) . لذلك توجه المصلحة النظر إلى ضرورة مراعاة ما انتهى إليه الرأى في هذا الموضوع بالنسبة للحالات الماثلة .

٢- ملحق التعليمات التفسيرية رقم (١٠) لسنة ١٩٧٤

(صدرت في ٢ / ٧ / ١٩٧٧)

بشأن المبالغ المنصورة للأطباء الممارسين و الإخصائين بالهيئة العامة للتأمين الصحي

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (١٠) لسنة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ١٩٧٤/١٢/٣ بشأن المعاملة الضريبية للمبالغ المنصورة من الهيئة العامة للتأمين الصحي للأطباء الممارسين و الإخصائين و انتهت إلى خضوع المبالغ للضريبة على أرباح المهن غير التجارية دون الضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .

و قد ثار خلاف حول هذا النظر مع بعض الأطباء انتهى إلى رفع الأمر إلى القضاء على مختلف درجاته إلى أن أصدرت فيه محكمة النقض حكمها في الطعن رقم ٥٨ لسنة ٤١ ق بجلسة ١٩٧٦/٤/١٥ باعتبار أن العلاقة التي تربط الطبيب بالهيئة العامة للتأمين الصحي هي علاقة عمل ، و من ثم يخضع ما يتقاضاه عنه للضريبة على المرتبات و الأجور ، تأسيسا على أن منطاد تكليف عقد العمل و تميزه عن عقد المقاولة و غيره من العقود هو بتوافر عنصر التبعية التي تتمثل في خضوع العامل لرب العمل و إشرافه و رعايته .

و بعد دراسة كافة العقود التي تحررها الهيئة العامة للتأمين الصحي و بين الأطباء بكافة تخصصاتهم و على ضوء ما قرره محكمة النقض في حكمها سالف الذكر فقد رأت المصلحة إعادة النظر في التعليمات المذكورة ، و من ثم توجه المصلحة النظر إلى الآتي :

١- اعتبار العقد المحرر بين الهيئة العامة للتأمين الصحي و بين الأطباء بكافة تخصصاتهم و أنواعهم عقد عمل سواء تمت مباشرة العمل من الطبيب بمستشفيات الهيئة أو بالمعاشرة الخاصة طالما أن عنصر التبعية يتوافر بوجود الإشراف و التوجيه و الرقابة من الهيئة العامة للتأمين الصحي و بالتالي يخضع الإيراد الناتج من هذا العقد للضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .

٢- تنفيذ هذه التعليمات على الحالات التي لم يصبح فيها الربط نهائيا أو ربطا نهائيا لم يمس على نهايته أكثر من خمس سنوات و في هذه الحالة تسري أحكام المادة ٩٣ مكرره من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٣- تلغى التعليمات التفسيرية رقم ١٠ لسنة ٧٢ الصادرة بتاريخ ١٩٧٤/١٢/٣ بالنسبة للأطباء المتعاقدين مع الهيئة العامة للتأمين الصحي فيما جاء مخالفا لهذه التعليمات .

المبحث الثالث : الاستبصار الدوري

كتاب دورى رقم (١٢) لسنة ١٩٨٩

(صدر فسيى ٢٠ / ٥ / ١٩٨٩)

حول المادة ٨٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

صدر قرار وزير المالية رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء وتكاليف مزاوله المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة و ينص هذا القرار على الآتى :

مادة ١- فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على المؤشرات و القرائن الآتية :

أولاً - الإيـسـادات :

أ - بالنسبة للأطباء الجراحين :

تحدد عدد العمليات التى أجراها الطبيب خلال العام على أساس البيانات الواردة من المستشفيات التى يجرى بها عمليات وفقاً لما تم تحصيله تطبيقاً لحكم المادة (٩١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و كذا لما تقدره الأمورية اذا ثبت قيام الطبيب بعمليات فى عيادته الخاصة . و تحدد فئات العمليات على أساس تقسيمها إلى ٣ أقسام :-

١- عملية صفرى .

٢- عملية متوسطة .

٣- عملية كبرى .

و يترشد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدلى به عند مناقشته و كذلك فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التى تقيم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق من صحتها .

ب - بالنسبة لإيرادات العيادات بالنسبة لكافة الأطباء :-

يراعى فى تحديد هذه الإيرادات ما يلى :

- ١- فئة الكشف حسب ما هو معلن داخل العيادة و للزيارات المنزلية و العادى و المستعجل.
- ٢- درجة تخصص الطبيب و تاريخ تخرجه و مركزه العلمى و سنوات الممارسة .
- ٣- البيانات التى يدلى بها الطبيب فى محاضر المناقشة عند المحاسبة .
- ٤- موقع العيادة و مستوى الدخول فى المكان الذى يباشر فيه النشاط .
- ٥- فترة التغيب عن العيادة سواء للمفر أو المرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل بها أحد الأطباء و مدى الاتفاق بين الطبيب و من حل محله فترة تغيبه على الدخل المحقق فى تلك الفترة .

٦- البيانات الواردة من الجهات الملزمة بالخضوع طبقاً لحكم المادة ٨٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٧- بالنسبة للتخصصات التى تعتمد على استهلاك التيار الكهربائى أو مواد طبية أو أفلام أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد وفقاً لما أصدرته المصلحة من تعليمات فى هذا الشأن .

ثانياً : مؤشرات مصروفات :

تعتمد المصروفات المؤيدة بالمستندات و اللازمة لزاولة النشاط كالأجور و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتى :

أولاً - الكتب و المجلات العلمية :

يعتمد ما يشتري من كتب و مجلات علمية طبية فى كل سنة طالما أنه مؤيد بالمستندات و فى حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبه طبيه فى بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المراجع المرتفعة القيمة .

ثانيا - مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوه أو بدون دعوه .

تعتبر مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات العلمية الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لبأشرة المهنة على أن يراعى أولا ما اذا كان حضور الممول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر أو إيفاده من جهة عمله أو أى جهة أخرى .

فإذا كان حضور المؤتمر على نفقة الممول الخاصة فيخصم له ضمن التكاليف و المصروفات التى تحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي اذا كان يمارس النشاط على وجه حر و تقتصر هذه المصروفات على :-

١- تذكرة السفر لكان انعقاد المؤتمر و العودة و السى تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .

٢- رسوم اشتراك المؤتمر .

٣- مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .

٤- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و اذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل الممول أى تكاليف و بين ما اذا كانت الدعوة قاصرة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات و تخصم من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم .

و يجب التأكد من أن مصروفات السفر لا تشمل ثمن تذاكر أو أى مصاريف لعائلة الطبيب .

ثالثا - مصاريف الانتقال :

يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة و الطبيب الذى لا يملك سيارة كما يراعى عند احتساب هذا المصروف طبيعة تخصص الطبيب و مدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا تستلزم طبيعة نشاطه كثرة الانتقال مثل أطباء الأشعة و الأسنان و العيون و يراعى الآتى :

(أ) : من يملك سيارة :-

تحسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به احيانا من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة استبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصى و يدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق اذا كان خاضعا للتأمينات الاجتماعية و لا يحسب من بين مصروفها الاستهلاك .

(ب) : بالنسبة لمن لا يمتلكون سيارة :

تخصم لهم مصاريف الانتقال المناسبة لمزاولة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

رابعا - استهلاك الأدوات الطبية :

يحتسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الإلكترونية وفقا لما يصدر به من تعليمات تنفيذية من مصلحة الضرائب .

خامسا - تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

سادسا - تحسب باقى المصروفات كالمصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل (وفقا لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية) .

سابعا - الأطباء المساعدون :

اذا لم تتوافر علاقة التبعية يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد بحد أقصى ٢٠٪ و تدخل هذه الأتعاب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و اذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة المرتبات و الأجور .

توجه المصلحة نظير المناطق الضريبية و الأموريات التابعة لها إلى ضرورة مراعاة ما ورد بهذا القرار الوزاري عند المحاسبة و بكل دقة .

المبحث الرابع : قرارات لجان الطعن الضريبي

- تفسير لوات ليمان السطمن الفري في مومال الفشقات الطرية -

١- الفطمة

٥	الطفاط	السموات	الطرية الطمن	رقم الطمن	لمعة مومال الأورنام (جبية)
١	طبيب ألمان	٨٧/٨٠	الإكبرية ٩ / ٥	١٣٥ لسنة ٨٤	<p>٣٧٩,٠٠ = إجمالي الإيرادات كالأورات</p> <p>٧٥٨,٠٠ = تضاف إيرادات بنسبة ٧٠٪</p> <p>٤٥٤,٠٠ = إجمالي الإيرادات</p> <p>١٣٤,٠٠ = خصم م. تشغيل بواقع ٣٠٪</p> <p>٣١٨,٠٠ =</p> <p>١٠٦,٠٠ = خصم م. لمالية و حكمية</p> <p>٢١٢,٠٠ =</p> <p>٢١١,٠٠ = استهلاك موملي ١٠٪</p> <p>١٩٧,٠٠ = صافي السرج</p> <p align="center">معة ١٩٨١:</p> <p>٤٤٨,٠٠ = إجمالي الإيرادات كالأورات</p> <p>٨٩٧,٠٠ = تضاف إيرادات بنسبة ٢٠٪</p> <p>٥٣٨,٠٠ = إجمالي الإيرادات</p> <p>١٦٥,٠٠ = خصم م. تشغيل بواقع ٣٠٪</p> <p>٣٧٧,٠٠ =</p> <p>٧٥٤,٠٠ = خصم م. لمالية و حكمية</p> <p>٣٠١,٠٠ =</p> <p>٣٠١,٠٠ = استهلاك موملي ١٠٪</p> <p>٢٧١,٠٠ = صافي السرج</p>

سنة ١٩٨٢ :-					
<p>٥٥٨١,٠٠٠ = إجمالي الإيرادات كالاتي:</p> <p>١١١٩,٠٠٠ = تغلف إيرادات بنسبة ٢٠٪</p> <p>٩٩٩٧,٠٠ = إجمالي الإيرادات</p> <p>٣٠٠٩,٠٠٠ = خصم م. تغلف بواقع ٣٠٪</p> <p>٤٩٨٨,٠٠٠ = خصم م. فضلية و حكميه</p> <p>٣٧٥١,٠٠٠ = استثمار موهني ١٠٪</p> <p>٣٧٥,٠٠٠ = صافي الدخل</p> <p>٣٣٧٩,٠٠ =</p> <p>٤٦٨٠ = الأمتة بالمبادأة = ٣ حالة ٢٩ × يوم ١٢ شهر ٥ ×</p> <p>٧٨٨ = المخلط = ٦ حالة ١٧ × فستوس ٨ ×</p> <p>٧٨٨ = علاج اللثة = ٣ حالة ١٧ × فستوس ٨ ×</p> <p>٣٨٨ = الحشيش = ٤ × ١٣ فستوس ٨ ×</p> <p>١٤٤٠ = الأظلم الجزئية = ٤ حالة ١٧ × فستوس ٣٠ ×</p> <p>٨٠٠ = الأظلم الكاملة = ٨ حالة ١٠٠ ×</p> <p>٣٥٥,٥ = مستاملات مست جهات</p> <p>٨٣٥,٥٠٠ = الإجمالي</p> <p>٧٨٨٢,٤٢٥ = تخم ٣٥٪ م تغلف و إدارية</p> <p>٥٣٥٣,٠٧٥ = إجمالي الإيرادات</p> <p>٥٣٥,٣٠٧ = تخم ١٠٪ استثمار موهني</p> <p>٤٨٤٨,٧٦٨ = الأمتة</p>				طبيب أسنان	٢
	٣١٩ سنة ٩٥	٣ / ٣	٨٩ / ٨٧		

٥	المشاهير	السنوات	لغة الطبيب	وقت العمل	نسبة مجموع الأولاد (جنسية)
٣	طبيب أسنان	١٩٩٠	الإسكندنرية ١٧ / ٥	٨٧٠ سنة ٩٢	<p>٤٠٠ = إجمالي إسرار الأولاد</p> <p>$\frac{1696,8}{599,8} =$ إسرارات من الجسديات كالإرار</p> <p>$\frac{1709}{398,8} =$ تخمس ٣٠٪ م تفصيل (كالأمورية)</p> <p>$\frac{798}{3190} =$ تخمس ٢٠٪ م حكمية</p> <p>$\frac{319}{7871} =$ تخمس ١٠٪ م استهلاك</p> <p>مساقي الإسرار</p>
٤	طبيب أسنان	١٩٩١	نسيج حماني ٧/٥	١٨١٣ سنة ٩٩	<p>٣١٢٠ = الكلف و الخلع = ٢ حالة ٢٦ يوم ١٠ شهر ٦ ×</p> <p>٩٩٠ = الحق و علاج اللثة = ٢ حالة ١٠ × شهر ٨ ×</p> <p>٢٤٠ = الخلع الجراحي = ٢ حالة ١٠ × شهر ١٢ ×</p> <p>١٢٠ = الأظلم الجوزنية = ٤ ظلم ١٠ × شهر ٣٠ ×</p> <p>$\frac{2580}{2272} =$ إجمالي الإسرار</p> <p>$\frac{2408}{340,8} =$ ٤٠٪ م إدارية و تفصيل</p> <p>$\frac{3097,2}{209,2} =$ إجمالي</p>

٥	المنطقة	السموات	الجمعة	رقسم الطمن	اسم الطمن	اسم الطمن
٧	طبيب عون	٨٩/٨٨	قنا / ٣٠	٧٥٧ سنة ١٩٩٣	عبادة فرخوط :	<p>٢٩٩٠ = (الكثف بالمبيادة = كثف ٢٩٨ يوم ١٩,٥ شهر ٥ x</p> <p>١٤٤ = كثف السنطارة = ١٨ كثف ٨ x</p> <p>٢٤٠ = العمليات الكبرى = ٩ عمه السنية ٤٠ x</p> <p>٤٥٠ = العمليات الصغرى = ١٨ مسمليية ٢٥ x</p> <p>٩٨٢٤ = إجسمالي الإبراد</p> <p>٧١٤ = تخمسم ٢٠٪ م</p> <p>٣٠٩٠ = الصفاقى</p> <p>٣٠٩,٥ = تخمسم ١٠٪ استهلاك</p> <p>٧٧٥٤ = صافى الإيسراد</p> <p>عبادة نجح حمادى :</p> <p>١٥٢٠ = (الكثف بالمبيادة = ١ كثف ٢٩٨ يوم ١٢ شهر ٥ x</p> <p>١٤٤ = كثف السنطارة = ١٨ كثف ٨ x</p> <p>٢٤٠ = العمليات الكبرى = ٩ مسمليية ٤٠ x</p> <p>٤٥٠ = العمليات الصغرى = ١٨ مسمليية ٢٥ x</p> <p>٢٣٩٤ = الإجسمالي</p> <p>٤٧٨٨ = تخمسم ٢٠٪ م</p> <p>١٩١٥,٢٠ = إجسمالي الإيسراد</p> <p>١٩١,١٥ = تخمسم ١٠٪ استهلاك</p> <p>١٧٢٣,٦٨ = صافى الإيسراد</p>

تسمية جدول الأوزان (جنية)		رقم الصفحة	الصفحة	السمات	الاضاغط	٩
١٨٧٣ =	الكلف بالمبالاة = ٦ كسيف ٥٢ × أسبوع ٦ ×	٩٤	٧٩٦ لسنة ٩٤	٩٢/٨٨	طبيب	٨
٧٢٨ =	كلف الانطسار = ٢ كسيف ٥٢ × أسبوع ٧ ×				عون	
٩٢٤٠ =	العمليات الكبرى = ٢ عملية ٥٢ × أسبوع ٦٠ ×					
٢١٠٠ =	العمليات المنفرد = ٢ عملية ٥٢ × أسبوع ٢٥ ×					
١١٤٠٠ =	إجمالي الإيراد					
٢٢٨٨ =	تخصم ٢٠٪ م حكمه					
٩١٥٢ =	إجمالي الإيراد					
٩١٥٢ =	تخصم ١٠٪ استهلاك مهني					
٨٢٣٩,٨ =	المصارف					
سنة ١٩٨٥ :						
١٥٩٠,٠٠ =	الكسوف = ٣ حالة أسبوعيا ٥٢ × أسبوع ١٠ × ج	٩٢	٧٧٤ لسنة ٩٢	٨٩ / ٨٥	طبيب	٩
٧٨٠,٠٠ =	الكي و التوليد = ١ حالة أسبوعيا ٥٢ × أسبوع ١٥ ج				نساء	
١٥٠,٠٠ =	عمليات مستشفيات نفسية		١٠ / د			
١٠٥,٠٠ =	عمليات بالمبالاة = ١ عملية ١٠٠ × ج					
٢٥٩٠,٠٠ =	إجمالي مهني					
٥١٨,٠٠ =	تخصم ٢٠٪ حكمه					
٢٠٧٢,٠٠ =	البيانات					
٢٠٧,٢٠ =	١٠٪ استهلاك مهني					
١٨٦٤,٨٠ =	مصارف مهني					
٨٤٠,٠٠ =	أصحاء غذائية					
١٠٢٥,٠٠ =	مصارف المصارف					

سنة ١٩٨٦:

١٥٢٠,٠٠ =	الكشوف = ٣ حالة أسبوعيا ٥٢ × أسبوع × ١٠ ج
٧٨٠,٠٠ =	الكي و اللوب = ١ حالة اسبوعيا ٥٢ × أسبوع × ١٥ ج
<u>٢٤٠,٠٠ =</u>	عمليات بالمعدة = ٢ عملية × ١٢٠ ج
٢٥٨,٠٠ =	إجمالي مهني
<u>٥١٦,٠٠ =</u>	يضم ١٠٪ حكيمه
٢٠٤,٠٠ =	السباق ي
<u>٢٠٩,٤٠ =</u>	١٠٪ استهلاك بشري
١٨٥٧,٦٠ =	صافي مهني
<u>٨٤٠,٠٠ =</u>	أعياء عمالية
١٠١٨,٠٠ =	صافي الوعاء البخافيق

سنة ١٩٨٧:

١٤٠,٠٠ =	الكشوف = ٤ حالة × ٤ شهر × ٤ أسبوع × ١٠ ج
١٩٢,٠٠ =	الكشف = ٤ حالة ٨ × شهر × ٤ أسبوع × ١٥ ج
١٠٤,٠٠ =	الكي و اللوب = ١ حالة ٥٢ × أسبوع × ٢٠ ج
٣٩٠,٠٠ =	عمليات بالمعدة = ٣ عملية × ١٣٠ ج
١٢١٥,٠٠ =	السباقولوسون السمحسروب
<u>٢٠٠,٠٠ =</u>	مهمات طبقات اللجانات
٥٧٥,٠٠ =	إجمالي مهني
<u>١١٥١,٠٠ =</u>	يضم ٢٠٪ حكيمه
٤٦٣,٠٠ =	السباق ي
<u>٤٢٣,٦٠ =</u>	١٠٪ استهلاك بشري
٤١٧٢,٤٠ =	صافي الوعاء البخافيق
<u>٨٤٠,٠٠ =</u>	أعياء عمالية
٣٣٣٢,٠٠ =	صافي الوعاء البخافيق

سنة ١٩٨٨:

٣١٢٠,٠٠ =	السكشوف = ٤ حالة × أسبوع × ١٥ ج
٣٠٨,٠٠ =	الكي واللزلرب = ٢ حالة × ٥٢ × أسبوع × ٢٠ ج
٤٢,٠٠ =	مهمات بالمادة = ٣ حالة × ١٤٠ ج
١١٥,٠٠ =	السمكة لاسون السمكة رب
١٢٠,٠٠ =	مهمات طمقة لالهادان
٧٩٧,٠٠ =	إجمالي مهني
١٥٩,٠٠ =	يخم ٢٠٪ حكيمه
٦٣٧,٠٠ =	السمكة لالكي
١٣٧,٩٠ =	١٠٪ استهلاك بشري
٥٢٨,٤٠ =	مصارف الوصاء الوصاء
٨٤,٠٠ =	أعباء مسائية
٤٨٩,٠٠ =	صافي الوصاء الخافض مقربا
سنة ١٩٨٩:	
٣١٢٠,٠٠ =	السكشوف = ٤ حالة × ٥٢ × أسبوع × ١٥ ج
٣١٢,٠٠ =	الكي واللزلرب = ٣ حالة × ٥٢ × أسبوع × ٢٠ ج
٦٠,٠٠ =	مهمات بالمادة = ٤ حالة × ١٥٠ ج
٩٥,٠٠ =	السمكة لاسون السمكة رب
١٨٠,٠٠ =	مهمات طمقة لالهادان
٩٥٩,٠٠ =	إجمالي مهني
١٩٨,٠٠ =	يخم ٢٠٪ حكيمه
٧٦٧,٠٠ =	السمكة لالكي
٦٩٠,٤٠ =	١٠٪ استهلاك بشري
٨٤,٠٠ =	مصارف الوصاء الوصاء
٦٠٦,٠٠ =	صافي الوصاء الخافض مقربا

٥	الصفة	الصفحات	الرقم	تسمية ومجمل الأوزان (جذبة)
١٠	طبيب نساء	١٩٩٧	٢٢٠ لسنة ٩٩	مستشفيات جديسات العميدانية = ٧ كلف ٣١٠ x يوم ٣,٥ تركيب لوب = ١٣ x ٨٥ عمليات صفري = ١٣ x ٧٥ إجمالي الإبرادات الهندية ٩٧٧٤ = ١٩٥٤ = ٧٨٢٠ = ٧٨٢٠ = ٧٨٣٠ = ٧٠٣٧ = ١١٠ % استهلاك موهني العميداني
١١	طبيب إنف و أنف حنجرة	١٩٩٧	٩٩ لسنة ٩٩	الكشف بالمهانة = ٩ حالة ٢٩ x يوم ١١ شهر ١٠ x العمليات الكبرى = ٣ حالة ١٣ x شهر ٧٠ x العمليات الصغرى = ٢ حالة ١٣ x شهر ٣٥ x فصل الأذن = ٨ حالة ١١ x شهر ٢ x إجمالي الإبرادات ٢٠٤١٩ = ٤٠,٨٣,٢٠ = ١٩٣٣٧,٨٠ = ١٢٣٣,٢٨ = ١٤٩٩٩,٥٢ = ١٤٧٠٠ = المستشفى يقترب إلى

اسمينة موهمل الأول عام (جنينة)				
رقم الصفحة	الصفحة	الاسم	اللقب	م
١٢	طبيب	بشرى		
سنة ١٩٨٨ :				
٢٧٠٠ =	حالات الكلف بالمبيادة = ٤ حالة × ٣١٠ يوم × ح ج			
٤٨٠ =	حالات الكلف خارج المبيادة = ٤ × ١٢ شهر × ح ج			
١٢٠٠ =	حالات المبيات الترسطة = ٤ × ١٢ شهر × ح ج			
٧٨٠ =	حالات الاسماف و الحقن = ٩٥ ح ج × ١٢ شهر			
١٤٠ =	حالات السولادة = ٢ حالة × ٧٠ جنينة			
٨٠٠ =	حاصلات إيرادات التعامل مع الأقران			
٢٩٤٧ =	حاصلات إيرادات الترميم في حدائق			
١١٧٤٧ =	إجمالي إيرادات المبيادة			
٢٢٩٥,٤ =	بخصم الممهور وفسات الحكنية			
٩٤٥١,٩ =	المصروفات			
٩٤٥,٩ =	بخصم الاستهلاك الموهلي			
٨٥٠٩ =	الموعاه قبل الأمسية (مقرب)			
سنة ١٩٨٩ :				
٧٧٥٠ =	حالات الكلف بالمبيادة = ٥ حالة × ٣١٠ يوم × ح ج			
٤٨٠ =	حالات الكلف خارج المبيادة = ٤ × ١٢ شهر × ح ج			
١٢٠٠ =	حالات المبيات الترسطة = ٤ × ١٢ شهر × ح ج			
٨٤٠ =	حالات الاسماف و الحقن = ٧٠ ح ج × ١٢ شهر			
١٥٠ =	حالات السولادة = ٢ حالة × ٧٥ جنينة			
١٠٤٠ =	حاصلات إيرادات التعامل مع الأقران			

٣٥٩ =	إيرادات السنة - مصروفات				
١٣٧٧٩ =	إجمالي إيرادات المباداة				
٧٧٥٥٨ =	يخصم المصروفات الحكومية				
١١٠٢٣,٧ =	الربح المتاح				
١١٠٢,٣٧ =	يخصم الاستهلاك المادي				
٩٩٢١ =	الربح قبل الأرباح (مقرب)				
	بنية ١٩٩٠:				
٧٤٥٥,٠٠ =	$1990/1/1 = 1990/3/27$				
	من ٣١٥ يوم				
٧١٠٨,٨ =	حالة ٣١ × يوم ٣٧٩ × يوم ٣١٥				
٤٤٩٢,٠٠ =	١٩٩٠/٣/٢٧ من ١٩٩٠/١/٢/٣١				
١٤٠٥٥,٠٠ =	إيراد الج - مصروفات				
٢٨١١ =	يخصم الإيرادات الحكومية				
١١٢٤٤ =	يخصم المصروفات الحكومية				
١١٢٤,٤ =	الربح المتاح				
١٠١٢٠ =	يخصم الاستهلاك المادي				
	الربح قبل الأرباح (مقرب)				
	بنية ١٩٩١:				
١١١٩٠ =	حالة ١٠ × يوم ٣١ × ج ٩				
٣٩٢٢ =	إيراد الج - مصروفات				
١٥١٢٢ =	يخصم الإيرادات الحكومية				
٣٠٢٤,٤ =	يخصم المصروفات الحكومية				
١٢٠٩٧,٦ =	الربح المتاح				
١٢٠٩,٧٦ =	يخصم الاستهلاك المادي				
١٠٨٨٨ =	الربح قبل الأرباح (مقرب)				

سنة ١٩٩٢:

١٣٠٢٠ =	إيراد السجونات
<u>٣٥٤٣,٨ =</u>	مجموع الإيرادات
١٩٥٦٢,٨ =	يخصم المروقات الحكومية
<u>٣٣١٢,٧٦ =</u>	المستأفسي
١٣٥١,٠٤ =	يخصم الاستهلاك المبني
<u>١٣٥,١ =</u>	الرماء قبل الأعياد (مقرب)
١١٢٢٦ =	

سنة ١٩٩٣:

١٥١٩٠ =	٧ حالة × ٢١٠ يوم × ج
<u>٤٣٠٩,٨ =</u>	إيراد السجونات
١٩٤٩٩,٨ =	مجموع الإيرادات
<u>٣٨٩٩,٩٦ =</u>	يخصم المروقات الحكومية
١٥٥٩٩,٨٤ =	المستأفسي
<u>١٥٥٩,٩٨ =</u>	يخصم الاستهلاك المبني
١٤٠٤٠ =	الرماء قبل الأعياد (مقرب)

سنة ١٩٩٤:

١٧٣٦٠ =	٧ حالة × ٢١٠ يوم × ج
<u>٥٦٥٠ =</u>	إيراد السجونات
٧٣٠١٠ =	مجموع الإيرادات
<u>٥٧٥٣,٥ =</u>	يخصم المروقات الحكومية
١٧٢٥٧,٥ =	المستأفسي
<u>٢٥٨٨,٦٢ =</u>	يخصم الاستهلاك المبني
١٤٦٢٩ =	الرماء قبل الأعياد (مقرب)

<p>سنة ١٩٩٦ :</p> <p>الكحوف = ٢٠ كغف × ١٢ شهر × ج ٨ × ٥٠٪ = ٧٨٠</p> <p>الاصمادة = ٣٩ إعادة × ١٢ شهر × ج ٢ × ٥٠٪ = ٤٦٨</p> <p>إجمالي الإيسران = ٣٣٤٨</p> <p>المروقات ٢٥٪ حكما = ٨٣٧</p> <p>مساقي الرومساء = ٧٥١١</p> <p>سنة ١٩٩٧ :</p> <p>الكحوف = ٩٠ كغف × ١٢ شهر × ج ٨ × ٥٠٪ = ٧٨٠</p> <p>الاصمادة = ٣٩ إعادة × ١٢ شهر × ج ٢ × ٥٠٪ = ٤٦٨</p> <p>إجمالي الإيسران = ٣٣٤٨</p> <p>المروقات ٢٥٪ حكما = ٨٣٧</p> <p>مساقي الرومساء = ٧٥١١</p>					
<p>تحليل البوك والبراز = ٣٦ × ٢ = ٧٢ يوم × ١٢ شهر × ٥ = ٣١٢٠</p> <p>تحليل دم وسكر وترسيب = ٢٦ × ٢ = ٥٢ يوم × ١٢ شهر × ٧ = ٤٣٦٨</p> <p>الاستسوزميسية = ١ × ١٢ × ٨ = ٩٦</p> <p>المائل النوى واختبار الحمل = ١٢ × ٧ = ٨٤</p> <p>وظائف الكبد = ١٢ حالة × ١٠ = ١٢٠</p> <p>الأجسام البنية = ٨٢٩٢</p> <p>تخمير ٢٥٪ تكاليف تشغيل = ٢٠٧٣</p> <p>تخمير ١٥٪ استهلاك ميني = ٩٢١٩</p> <p>المصافي = ٥٢٨٦</p>	١٩٩٦ لسنة ٥٥٩	نجاح حماضي ١ / ٥	٨٩/٨٦	مسل تحاليل طبية	١٥

٩١٠ =	تحليل بروتينات = ٥ حالة ١٢ × شهر ١٦ × ج
٧٧٠.٤ =	تحليل السليولوز = ٤ حالة ٥٢ × أسبوع ١٣ × ج
٤١٦٠ =	تحليل النسيج = ٥ حالة ٥٢ × أسبوع ١٦ × ج
٢٠٨٠ =	وظائف الكبد = ٧ حالة ٥٢ × أسبوع ٢٠ × ج
١٧٦٨ =	رسائل سكر = ٧ حالة ٥٢ × أسبوع ١٧ × ج
٦٢٠٠ =	تحليلات كيميائية = ١ حالة ٢١٠ × يوم ٢٠ × ج
٧٢٤٠ =	تحليل أخرى = ١ حالة ١٢ × شهر ١٥ × ج
١٨٢٢٩ =	إجراءات
٨٧١٥٢ =	إجمالي الإستهلاك
٣١١٤٥.٩ =	تخمين ٣٠٪ مصاريف تشغيل
٦١٠٠٧,٠٠ =	المصاريف

٢٧. معدل النفقة

١٤٩٧٦ =	تحليل بول و براز = ٦ حالة ٢٦ × يوم ١٢ × شهر ٨ × ج
٥٩٧٨ =	تحليل الدم = ١ حالة ٢٦ × يوم ١٢ × شهر ١٩ × ج
٤٠٥٦ =	تحليل حبل = ١ حالة ٢٦ × يوم ١٢ × شهر ١٣ × ج
١٨٠٠ =	تحليل سائل مشوي = ١٠ حالة ١٢ × شهر ١٥ × ج
١١٤٠ =	تحليل البروتينات = ٥ حالة ١٢ × شهر ١٩ × ج
١٤٤٠ =	تحليل البصاق = ٨ حالة ١٢ × شهر ٢٥ × ج
٤٨٠٠ =	تحليل المسزاج = ٦ حالة ١٢ × شهر ٢٥ × ج
١٢٢٤ =	تحليل رسم بياني سكر = ٦ حالة ١٢ × شهر ١٧ × ج
١٣٢٠ =	تحليل فم = ٢ حالة ١٢ × شهر ٥٥ × ج
١٣٢٠ =	تحليل نخاع = ٧ حالة ١٢ × شهر ٥٥ × ج
٣٨٠٠.٤ =	إجمالي الإيرادات
١١٤٠.١٢ =	تخمين ٣٠٪ تشغيل
٢٦٩٠٧,٨ =	المصاريف

إجمالي إيرادات ممثل إسكندرية و ممثل دمياط $871,09,8 = 71,03,8 + 91,07 = (7) + (1)$ تخصم 2% - حكيمه $719,2,4 =$ الخصم $98,07 =$ تخصم 1% - مهني $98,06 =$ صافي الإيراد المهني $621,16 =$					
إيرادات اللوجستيات $2231,83 =$ أغذية عادية (صن و رقمية) $= 2 \times \text{حالة} 52 \times \text{أسبوع} 17 =$ $178,8 =$ أغذية صافية (النظام) $= 2 \times \text{حالة} 57 \times \text{أسبوع} 17 =$ $178,8 =$ أغذية (مسالك البولية) $= 5 \times \text{حالة} 52 \times \text{أسبوع} 17 =$ $4420 =$ أغذية (الجهاز الهضمي) $= 5 \times \text{حالة} 52 \times \text{أسبوع} 17 =$ $4420 =$ أغذية ملونة على المسالك $= 2 \times \text{حالة} 52 \times \text{أسبوع} 55 =$ $5720 =$ أغذية على الجهاز الهضمي $= 2 \times \text{حالة} 52 \times \text{أسبوع} 55 =$ $5720 =$ أغذية ملونة تليو يوتنس $= 3 \times \text{حالة} 52 \times \text{أسبوع} 25\% =$ $3900 =$ إجمالي المهني الإيرادات $50097,83 =$ تخصم 2% - تشغيل وإدارة $17509,47 =$ صافي الإيراد $32518,90 =$ تخصم 1.5% استهلاك مهني $31877,13 =$ صافي الإيراد $29640,377 =$	١٩٩٢ السنة ٩٧	قفا / ٧٥	٩٥/٩١	طبيب أغذية	١٨

رقم	الطبيب	الطبيب	الصفحة	م
٩٧ لسنة ٩١	الإسكندرية	٩٤/٩٣	طبيب أخصية	١٩
سنة ١٩٩٣:				
الأفراد = ٤ حالة × عدد الأيام (٢٠ × ٣٠٢,٤ يوم)				
إجمالي التجهيزات كاليات موزعة				
إجمالي التجهيزات كاليات موزعة				
٧٢٥٦٩,٠٠ =				
٤٨١٠١,٠٠ =				
١٢٠١٧٧,٠٠ =				
٤٢٢٣٦,٩٥٠ =				
٧٨٤٠,٥٠ =				
١٥٦٨٨,٠١٠ =				
١٢٧٥٢,٠٤٠ =				
٦٢٧٥,٢٠٤ =				
٥٦٤٧٧,٠٠ =				
سنة ١٩٩٤:				
الأفراد = ٤ حالة × عدد الأيام (٢٠ × ٢٩٥,٩ يوم)				
إجمالي التجهيزات كاليات موزعة				
إجمالي التجهيزات كاليات موزعة				
١٢٤٣٨٠,٠٠ =				
٤٣٥٣٣,٠٠ =				
٨٠٨٤٧,٠٠ =				
٣٠٢١١,٧٥٠ =				
٩٠٩٣٥,٢٥٠ =				
٩٠٩٥,٣٨٧ =				
٥١٥٤٠,٠٠ =				

ب - المستشفيات

المستشفيات	المستشفيات	المستشفيات	المستشفيات	المستشفيات
المستشفيات	المستشفيات	المستشفيات	المستشفيات	المستشفيات
<p>المستشفيات :</p> <p>المستشفيات الكبرى = ٩ عملية كالمورية × ٣٣٠ ج</p> <p>المستشفيات المتوسطة = ٤٣ كالمورية × ١٨٠ ج</p> <p>المستشفيات الصغيرة = ١٥٤ كالمورية × ١٠ ج</p> <p>إجمالي إيرادات المستشفيات</p> <p>إقامة من المستشفيات الكبرى = ١٠ × ٩ أيام إقامة × ٢٠ ج</p> <p>إقامة من المستشفيات المتوسطة = ٤٣ × ٥ × ٢٠ ج</p> <p>إقامة من المستشفيات الصغيرة = ١٥٤ عملية × ٢٠ يوم × ٢٠ ج</p> <p>الإجمالي</p> <p>١٠٪ إقامة للمرضى</p> <p>التخصيص كالمورية</p> <p>١٤٩٤,٠٠ =</p> <p>١٥٠,٠٠ =</p> <p>١٠٩٢٩,٠٠ =</p> <p>١٠٩٢٩,٠٠ =</p> <p>٤١٧٤٩,٠٠ =</p> <p>٢٢٢١٤,٠٠ =</p> <p>١٣٥٩٧٨,٠٠ =</p> <p>٣٠٢٢٩,٠٠ =</p> <p>١٠٥٧٥٣,٠٠ =</p> <p>الخدمة ١٠٪ = ٩٠٩٢٩,٠٠ × ١٠٪</p> <p>المستشفيات الخارجية كالمورية</p> <p>من الجهات كالمورية و بيانات الخدم و الإحصاء</p> <p>إجمالي أرباح الأطباء</p> <p>تخصم أرباح الأطباء</p> <p>إجمالي الإيرادات بسمند خصم أرباح الأطباء</p>	<p>٣٣٧ سنة ٩٤</p>	<p>١٧ / د</p>	<p>٩٢ / ٨٩</p>	<p>مستشفى</p>

تخفيض المصروفات المعمومة :				
٦٧٨٣٧,٠٨ =	المصروفات المتقدمة كالأوربية			
٩١٠٤,٢٠ =	مستلزمات طبيه			
٧٣٩,٠٠ =	دعائية و إعيلان			
٤٩,٠٠ =	صيانة أجهزة			
١٧٨,٠٠ =	صيانة أجهزة			
٧٥٨,٧١ =	ضبط اسقيال			
٧٨٧,٧٨ =	نظارات			
٥١٢,٧٣ =	أدوات و مواصلات			
١٨٥,٠٠ =	إيجور أباريهين			
٤٦٦٣,١٧ =	إيجور أباريهين			
٨٣٨٠٤,١٧ =	إيجور أباريهين			
٢١٩٤٨ =	إيجور أباريهين			

* * *

الباب الخامس : أحكام القضاء الخاصة بالمنشآت الطبية

الفصل الأول : أحكام المحكمة الدستورية العليا

*** القضية رقم (١١) لسنة ١٦ ق "دستورية"**
جلسة ٣ يولييه سنة ١٩٩٥

الحكم :

عدم دستورية نص المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية فيما أنطوت عليه من استثناء تنازل الطبيب أو ورثته من بعده عن حق إجازة العين المتخذة مقرأ لمبادئه الخاصة لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، من الفصول لحكم المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع الأماكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر .

الإجراءات

بتاريخ ١٢ مارس سنة ١٩٩٤ أودع المدعى بصفته صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة طالباً الحكم بعدم دستورية العبارة محل الطعن من نص المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية فيما تجرى به من جواز تنازل مستأجر المنشأة الطبية أو ورثته من بعده عنها لطبيب .

قدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم أصلياً بعدم قبول الدعوى و احتياطياً برفضها موضوعاً . و بعد تحضير الدعوى أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها . و نظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة ، و قررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق ، و المناقشة . حيث إن الوقائع على ما يبين من صحيفة الدعوى و سائر الأوراق - تتحصل في أن مورث المدعى عليها الخامسة ، كان قد أقام حال حياته الدعوى رقم ٦٠٦١ لسنة ١٩٨٧ كلى جنوب القاهرة بطلب الحكم بإلزام الشركة المدعية (.....) بأن تحرر لصالحه عقد إيجار عن الشقة رقم (٧) التي تملكها ،

* نشر بالجريدة الرسمية العدد (٢٩) في ٢٠ يوليو سنة ١٩٩٥

و الكائنة بالمقار رقم (٣) بممر بهلر - قسم عابدين بالقاهرة - و المتنازل له عنها من مستأجرها الأصلي للانتفاع بها في ذات الغرض كعيادة طبية . و كانت الشركة المدعية قد أقامت بدورها الدعوى رقم ٨٩٧٤ لسنة ١٩٨٧ كلى جنوب القاهرة بطلب الحكم بإبطال التنازل عن حق الانتفاع بالعين المشار إليها و تسليمها إليها خالية . و إذ قضت محكمة جنوب القاهرة الابتدائية بضم هاتين الدعويتين ليصدر فيهما حكم واحد ، و ألزمت - في الدعوى الأولى - الشركة المدعية بتحرير عقد إيجار مع مورث المدعى عليها الخامسة عن تلك العين بذات شروط العقد الأصلي ، و في الدعوى الثانية برفضها ، فقد استأنفت المدعية هذا الحكم أمام محكمة استئناف القاهرة ، و قيد استئنافها برقم ٨٨٠٢ لسنة ١٠٥ قضائية استئناف القاهرة ، إلا أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم المستأنف ، مما حملها على أن تقيم مجدداً الدعوى رقم ١٠٤ لسنة ١٩٩٢ كلى جنوب القاهرة ، بطلب الحكم بإلزام المدعى عليها الخامسة بأن تؤدي لها من تركه مورثها نصف مقابل التنازل عن حق الانتفاع بالعين المتنازل عنها ، و ذلك عملاً بأحكام المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع الأماكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر . بيد أن محكمة جنوب القاهرة الابتدائية قضت في هذه الدعوى بعدم جواز نظرها لسابقة الفصل فيها . فاستأنفته المدعية بالاستئناف رقم ٦٤٠٤ لسنة ١١٠ قضائية استئناف القاهرة ، و أثناء نظر استئنافها بجلسة ١٢ يناير سنة ١٩٩٤ دفعت بعدم دستورية المادة (٥) من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بشأن المنشآت الطبية فيما قرره من جواز تنازل الطبيب لغيره من الأطباء الذين يزاولون المهنة - عن حق الانتفاع بالعين المؤجرة التى يتخذ منها عيادة طبية ، و ذلك دون التقيد بأحكام المادة (٢٠) من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ المشار إليه . و إذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع بعدم الدستورية ، فقد صرحت للشركة المدعية برفع دعواها الدستورية ، فأقامت الدعوى الماثلة . و حيث إن القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية ينص في مادته الأولى على أنه "في تطبيق أحكام هذا القانون تعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تمريرهم أو إقامة الناقهين ، و تشمل ما يأتى : (أ) العيادة الخاصة : و هى كل منشأة يملكها أو يستأجرها و يديرها طبيب أو طبيب أسنان كل حسب مهنته

المرخص له في مزاولتها ، و معدة لاستقبال المرضى ورعايتهم طبياً و يجوز أن يكون بها أسره على ألا يتجاوز عددها ثلاثة أسره - .

وتنص المادة (٥) من القانون ذاته على أنه "لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال ، و يجوز له ولورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لن لهم حق في الاستمرار في شغل العين - .

و حيث إن الشركة المدعية تنعى على المادة (٥) الأنف بيانها ، أنها فيما قررت من جواز نزول الطبيب أو ورثته "من بعده" عن حق إيجار عيادته الخاصة إلى طبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، تكون قد آثرت فئة الأطباء بميزة مقرة لغيرهم من المستأجرين ، خروجاً على القواعد العامة ، و منها تلك التي حظرت على المستأجر التنازل عن حق الإجارة ، و جعلت منه سبباً لاسترداد المالك للعين المؤجرة ، بما مؤداه حرمان مالك العين من الاستئثار بمنافعها مطلقاً ، و إخلالها كذلك بالحقوق التي قررتها المادة (٢٠) من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ المشار إليه ، لمن يملكون الأعيان المؤجرة حال التنازل عنها للغير . و هو ما يعد إهداراً للحماية التي كفلها الدستور للملكية الخاصة في المادتين ٣٢ ، ٣٤ منه ، و ازواراً عن التقيد بمبدأ تكافؤ الفرص ، و مساواة المواطنين أمام القانون ، المنصوص عليهما في المادتين ٨ ، ٤٠ من الدستور .

و حيث إن من المقرر - و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن مناط المصلحة الشخصية المباشرة في الدعوى الدستورية - و هى شرط لقبولها - أن يكون ثمة ارتباط بينها و بين المصلحة في الدعوى الموضوعية ، و ذلك بأن يكون الفصل في المسألة الدستورية لازماً للفصل في الطلبات المرتبطة بها المطروحة على محكمة الموضوع . متى كان ذلك ، و كانت الدعوى الموضوعية تتعلق بنزول المستأجر الأصلي عن إجارة العين التي اتخذها عيادة خاصة ، إلى مورث المدعي عليها الخامسة لينتفع بها - و بوصفه طبيباً- في ذات الغرض ، و كان الدفع بعدم الدستورية الذي أبدته الشركة المدعية أمام محكمة الموضوع منحصراً في هذا النطاق وحده ، فإن مصلحتها الشخصية المباشرة إنما تتحدد في المسألة الدستورية المتصلة بالنزاع الموضوعي ، و هى تلك المتعلقة بنزول الطبيب أو ورثته من بعده عن حق إيجار المنشأة الطبية التي يتخذها عيادة خاصة لطبيب .

ومن البديهي أن انحصار الطعن المائل في النطاق المقدم ، لا يعنى أن أحكام المادة (٥) من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ المشار إليه - وفيما يجاوز هذا النطاق - قد أضحى مطهراً مما يكون عالماً بها من مثالب موضوعية ، إذ لا يزال مجال الطعن فيها مفتوحاً لكل ذي مصلحة.

وحيث إن الدستور - إعلاءً من جهته لدور الملكية الخاصة ، و تأكيداً لإسهامها في صون الأمن الاجتماعي - كفل حمايتها لكل فرد - وطنياً كان أم أجنبياً - ولم يجز المساس بها إلا على سبيل الاستثناء ، وفي الحدود التي يقتضيها تنظيمها ، باعتبارها عائدة - في الأعم من الأحوال - إلى جهد صاحبها ، بذل من أجلها الوقت والعرق والمال ، و حرص بالعمل المتواصل على إنمائها و أحاطها بما قدره ضرورياً لصونها . معبداً بها الطريق إلى التقدم ، كافلاً للتنمية أهم أدواتها ، محققاً من خلالها إرادة الإقدام ، هاجماً إليها لتوفر ظروفها أفضل حرية الاختيار والتقرير ، مطمئناً في كنفها إلى يومه وغده ، مهيمناً عليها ليختص دون غيره بثمارها و منتجاتها و ملحقاتها ، فلا يرد عنها معتد . و لا يناجز سلطته في شأنها خصيم ليس بيده سنده ناقل لها . ليعتصم بها من دون الآخرين . و ليلتمس من الدستور وسائل حمايتها التي تعينها على أداء دورها ، و تقيها تعرض الأغيار لها سواء بنقضها أو بانتقاصها من أطرافها . و لم يعد جائزاً بالتالي أن يخالل المشرع من عناصرها . و لا أن يغير من طبيعتها أو يجبرها من لوازمها . و لا أن يفصلها عن أجزائها أو يدمر أصلها أو يقيد من مباشرة الحقوق التي تنفرع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية . و دون ذلك تفقد الملكية ضماناتها الجوهرية ، و يكون العدوان عليها غصباً ، و افتئاتاً على كيانها أدخل إلى مصادرها .

وحيث إن من المقرر كذلك أن حق الملكية من الحقوق المالية التي يجوز التعامل فيها ، و بقدر اتساع قاعدتها تتمتع بروافدها ، و تنوع استخداماتها ، و لتشكل نهراً يتدفق بمصادر القروة القومية التي لا يجوز إهدارها أو التفريط فيها أو بمثرتها تبديداً لقيمتها . و لا تنظيمها بما يخل بالتوازن بين نطاق حقوق الملكية المقررة عليها و ضرورة تقييدها نأياً بها عن الانتهاز أو الإضرار بحقوق الآخرين . ذلك أن الملكية - في إطار النظم الوضعية التي تزوج بين الفردية و تدخل الدولة - لم تعد حقاً مطلقاً ، و لا هى عصية على التنظيم التشريعي . و ليس لها من الحماية ما يجاوز الانتفاع المشروع بعناصرها . و من ثم سأل تحميلها بالقيود التي تتطلبها وظيفتها

الاجتماعية ، و هى وظيفة لا يتحدد نطاقها من فراغ ولا تفرض نفسها تحكما ، بل تمليها طبيعة الأموال محل الملكية ، والأغراض التى ينبغى رصدها عليها محددة على ضوء واقع اجتماعي معين في بيئة بذاتها لها توجهاتها ومقوماتها . وفي إطار هذه الدائرة ، و تقيداً بتخومها ، يفاضل المشرع بين البدائل ، ويرجع على ضوء الموازنة التى يجريها ، ما يراه من المصالح أجدر بالحماية ، وأولى بالرعاية ، وفقاً لأحكام الدستور ، مستهدياً في ذلك بوجه خاص بالقيم التى تنحاز إليها الجماعة في مرحلة بذاتها من مراحل تطورها ، و بمراعاة أن القيود التى يفرضها الدستور على حق الملكية للحد من إطلاقها ، لا تعتبر مقصودة لذاتها ، بل غايتها خير للفرد والجماعة .

و حيث إن الشريعة الإسلامية في مبادئها الكلية وأصولها الثابتة التى لا تبدل فيها ، لا تناقض ما تقدم ذلك أن الأصل فيها أن الأموال جميعها مردها إلى الله تعالى أنشأها و بسطها ، وإليه معادها و مرجعها ، مستخلفاً فيها عباده الذين عهد إليهم بعمارة الأرض ، و جعلهم مسئولين عما في أيديهم من الأموال لا يبدونها أو يستخدمونها إضراراً . يقول تعالى "و أنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه" و ليس ذلك إلا نهياً عن الولوغ بها في الباطل . و تكليفاً لولى الأمر بأن يعمل على تنظيمهما بما يحقق المقاصد الشرعية المتوخاة منها ، و هى مقاصد ينافيها أن يكون إنفاق الأموال و إدارتها عبثاً أو إسرافاً أو عدواناً ، أو متخذاً طرائق تناقض مصالح الجماعة ، أو تخل بحقوق الغير أولى بالاعتبار .

و كان لولى الأمر بالتالي أن يعمل على دفع الضرر قدر الإمكان ، و أن يحول دون الإضرار إذا كان شأراً محضاً يزيد من الضرر ، و لا يفيد إلا في توسيع الدائرة التى يمتد إليها ، و أن يرد كذلك الضرر البين الفاحش . فإذا تزامن ضرران كان تحمل أھونهما لازماً اتقاءً لأعظمهما ، و يندرج تحت ذلك القبول بالضرر الخاص لرد ضرر عام.

و ينبغى - من ثم - أن يكون لحق الملكية إطار محدد تتوازن فيه المصالح و لا تتنافر ذلك أن الملكية خلافة ، و هى باعتبارها كذلك تضبطها وظيفتها الاجتماعية التى تعكس بالقيود التى تفرضها على الملكية ، الحدود المشروعة لممارسة سلطتها ، و هى حدود يجب التزامها ، لأن العدوان عليها يخرج الملكية عن دائرة الحماية التى كفلها الدستور لها .

و حيث إن المادة (٢٠) من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع المساكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر ، تنص على انه "يحق للمالك عند قيام المستأجر في الحالات التي يجوز له فيها بيع المتجر أو المصنع أو التنازل عن حق الانتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير أغراض السكنى ، الحصول على ٥٠٪ من ثمن البيع أو مقابل التنازل بحسب الأحوال بعد خصم قيمة المتقولات التي بالعين . و على المستأجر قبل إبرام الاتفاق ، إعلان المالك على يد محضر بالثمن المعروض . و يكون للمالك الحق في الشراء إذا أبدى رغبته في ذلك ، و أودع الثمن مخصوماً منه نسبة الـ ٥٠٪ المشار إليها خزانة المحكمة الجزئية الواقع في دائرتها العقار إيداعاً مشروطاً بالتنازل عن عقد الإيجار و تسليم العين ، و ذلك خلال شهر من تاريخ الإعلان . و بانقضاء ذلك الأجل يجوز للمستأجر أن يبيع لغير المالك ، مع التزام المشتري بأن يؤدي للمالك مباشرة نسبة الـ ٥٠٪ المشار إليها" .

و حيث إن من المقرر وفقاً للقواعد العامة التي تنظم الروابط الإيجارية ، أن مستأجر العين التي يستخدمها في السكن أو لغير ذلك من الأغراض ، مقيد إذا أراد التنازل عن حق إجارتها إلى الغير ، بأن يتم هذا التنازل بناءً على نص في القانون أو وفقاً لترخيص صادر عن مالكها - صريحاً كان أم ضمناً - و سواء أكان هذا الترخيص مدرجاً في عقد الإجارة الأصلية ، أم واردة في اتفاق لاحق على إبرامها . و إذ كان التنازل عن حق إجارة العين - في الأحوال التي يجوز فيها ذلك - قد يؤول إلى حصول التنازل على مبالغ ضخمة لا يبالغ منها مالكها شيئاً أياً كان مقداره ، بل ينفرد بها التنازل من دونه و كان ذلك بكل المقاييس ظلماً فادحاً يلحق بمالكها أبلغ الأضرار ، فقد أقر المشرع نص المادة آتفة البيان التي عدل بها عما كان معمولاً به قبلها من اختصاص مستأجر العين وحده بمقابل التنازل عنها ، و ليعيد بموجبها إلى العلائق الإيجارية توازناً كان قد اختل فيما بين أطرافها ، و ذلك من خلال أمرين يمثلان معاً حلاً منصفاً لمواجهة تنازل مستأجر العين عن حق إجارتها ، تنازلاً نافذاً في حق مالكها ، أولهما : أن يحصل مالكها على ٥٠٪ من مقابل التنازل بعد خصم قيمة المتقولات التي في العين ، و هو تنازل يتم باتفاق بين التنازل و التنازل إليه في شأن انتقال منفعة العين إليه ، و ليس للمالك شأن فيه ثانيهما : تقرير أولوية للمالك في الانتفاع - دون التنازل إليه - بالعين التي قام بتأجيرها إلى التنازل ،

و ذلك بشرط أن يعلن عن رغبته هذه عن طريق إيداع خزانة المحكمة الجزئية الواقع في دائرتها
المعار ٥٠٪ من مقابل التنازل المعروض ، على أن يكون هذا الإيداع مشروطاً بالتنازل
عن عقد إجارها و تسليمها .

و حيث إن القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ المشار إليه قد نشر بالجريدة الرسمية
في ٣٠ يوليو سنة ١٩٨١ و عمل به اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره . و بمقتضى القانون
رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ ، نظم المشرع المنشآت الطبية . و إذ عُمل بهذا القانون بعد ثلاثة أشهر من
تاريخ نشره في الجريدة الرسمية في ٢٥ يونيو سنة ١٩٨١ ، فقد صار - و في إطار ما قرره النص
المطعون فيه من جواز تنازل مستأجر المنشأة الطبية و ورثته من بعده عنها لطبيب مرخص له
بمزاولة المهنة - مقيداً لعموم الأحكام التي انتظمته المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١
آنف البيان ، و ذلك لأمرين :

أولهما : أن المشرع دل بنصها على استغراقها لكل صور التنازل عن حق الإنتفاع بالوحدة السكنية
أو المؤجرة لغير ذلك من الأغراض ، ليكون تطبيقها - و عملاً بعموم نيتها - غير مقصور على أشكال
بنواتها من التنازل ، بل مشتملاً عليها بكل أفرادها ، فلا تخرج صور من التنازل من جملتها .
ثانيهما : أن المادة ٥ من قانون المنشآت الطبية المطعون عليها ، تخول مستأجر المنشأة الطبية
- و ورثته من بعده - حق التنازل عنها لغيره من أقرانه ليباشر فيها المهنة ذاتها ، و ليكون
للمتنازل إليه حق الاستمرار في شغل المين من دون المؤجر ، إذ يلتزم "في جميع الأحوال"
بأن يحرر للمتنازل إليه عقد إيجار بشأنها ، و هو ما يعنى أن التنازل يكون نافذاً في حق المؤجر
"في كل حال" و لو لم يقاض المؤجر شيئاً من مقابل التنازل . و ذلك هو تخصيص العام ، باعتبار
أن التخصيص لفة هو الأفراد . و هو لا يدخل في غير العام ، ذلك أن التخصيص في الاصطلاح ،
هو تمييز بعض الجملة بحكم معين يفصلها عن العام ، ليعتلق هذا الحكم بمن شملهم
التنظيم الخاص دون سواهم ، و بمراعاة أن التخصيص يجوز أن يكون مقترناً بالعام ، أو مقدماً
عليه ، أو متأخراً عنه ، و لا كذلك الناسخ ، إذ لا يجوز أن يكون مستقماً على المنسوخ ،
و لا مقترناً به ، بل يجب أن يتأخر عنه .

و حيث إن البين من استقراء أحكام القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ المشار إليه و من تقرير اللجنة
المشتركة من لجنة الشؤون الصحية و البيئية و مكتب لجنة الشؤون الدستورية و التشريعية

عن مشروع هذا القانون أن المستشفيات العلاجية - سواء كانت عيادات خاصة أو عيادات مجمعة أو دور نقاهة - تؤدي دوراً هاماً في تقديم الخدمة العلاجية للمواطنين ، مما جعل توسعتها ، ومراقبتها وترشيد تكلفتها لازماً ضماناً لوفاء مهنة الطب برسالتها السامية .

و حيث إن المشرع على ضوء هذه الأغراض ، واستلهاماً لها - قدر أن النهوض بمهنة الطب والوفاء بتبميماتها يقتضى أن تتواصل مباشرتها بين أجيال القائمين عليها لا ينقص اتصالهم بالأعيان المؤجرة المتخذة مقاراً لمزاوالتها بل يكون ارتباطهم بها مطرداً لا انقطاع فيه وفاء بتبميماتها . متى كان ذلك ، فإن نزول طبيب لأحد زملائه عن حق إجارة العين التي يستخدمها عيادة خاصة ، وفي الحدود التي لا يتعارض فيها هذا التنازل مع الحقوق التي يقابلها ، والمقررة للملكها وفقاً للقواعد العامة - لا يناقض في ذاته حق الملكية ، ولا يخل بمقوماتها ، بل هو أدخل إلى تنظيها في إطار وظيفتها الاجتماعية ، بفرض قيود عليها لا تخرجها عن طبيعتها .

و حيث إن النص الطعون فيه ، نظم العلاقة الإيجارية في بعض جوانبها ، مقررّاً بالأحكام التي تضمنها ، استثناء كل طبيب - ورثته من بعده - من الخضوع للقواعد العامة الواردة بالقانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ أنف البيان ، وذلك إذا تنازل لغيره من الأطباء عن حق إجارة العين التي اتخذها مقراً لمزاولة مهنة الطب ، وكان الأصل في سلطة المشرع في مجال تنظيم الحقوق أنها سلطة تقديرية ما لم يفرض الدستور على ممارستها قيوداً لا يجوز تخطيها ، لضمان أن يكون الانتفاع بتلك الحقوق مقيداً وفعالاً ، وكانت الحماية التي كفلها الدستور للملكية الخاصة في مادته الثانية والثلاثين ، مناطها تلك الملكية التي لا تقوم على الاستغلال ، ولا يتعارض استخدامها مع الخير العام لجميع المواطنين ، ولا تنافي في مقاصدها الأغراض التي تتوخاها وظيفتها الاجتماعية ، وكان المشرع في مجال تنظيم العلائق الإيجارية ، وإن قرر من النصوص القانونية ما ارتأه محققاً للتوازن بين أطرافها ، إلا أن هذا التوازن لا يجوز أن يكون صورياً أو متحلاً أو سريباً ، بل يجب أن يعكس حقيقة قانونية لا ممارسة فيها ، ليكون التنظيم التشريعي لحقوق المؤجرين والمستأجرين في دائرتها ، منصفاً متحيفاً ، متعمقاً الحقائق الموضوعية وليس متعلقاً بأهدافها الشكلية .

و حيث إن ما تقدم مؤداه ، أن المشرع لا يجوز أن يعدل من إطار العلائق الإيجارية بما يمثل اقتضاتاً كاملاً على حقوق أحد أطرافها ، أو انحرفاً عن ضوابط ممارستها ، وإلا آل أمر النصوص التي أقرها إلى البطلان من خلال مباشرة الرقابة القضائية على دستوريته .

ذلك أن القيود التي يفرضها المشرع على حق الملكية ، لا يجوز أن تكون مدخلاً لإثراء مستأجر العين وإفقار مالكها . ولا أن يحصل المستأجر من خلالها على حقوق لا يسوغها مركزه القانوني في مواجهة المؤجر ، وإلا خض تقريرها على الانتهاز ، وناقض جوهر الملكية التي لا يجوز أن تكون ثمارها عائدة إلى غير أصحابها . وآية ذلك أن الأصل هو أن يتحقق التضامن بين المؤجر والمستأجر من الوجهة الاجتماعية ، وأن تتوافق مصالحهما ولا تتنافر من الوجهة الاقتصادية وإلا كان كل منهما حرباً على الآخر ، يهتبل الفرص لأكل حقه بالباطل ، ولا يجوز بالتالي أن يميل ميزان التوازن بينهما لتكون الحقوق المقررة لأحدهما إجحافاً وإعناً وقهراً . وليس من المتصور أن يكون مغبون الأسس - وهو المستأجر - غائباً ، ولا أن يكون تدخل المشرع شططاً وقلباً للموازن ترجيحاً لكفته ، لتكون أكثر ثقلأ ، وليحل الصراع بين هذين العاقلين ، بديلاً عن اتصال التعاون بينهما .

وحيث أنه لا ينال مما تقدم ، قاله أن النص المضمن فيه من قبيل التشريعات الاستثنائية التي تدخل بها المشرع لمواجهة الأزمة المتفاقمة الناشئة عن قلة المعروض من الأماكن ، سواء كانت مهيأة للسكنى أو معدة لغير ذلك من الأغراض . ذلك أن الطبيعة الاستثنائية لتلك التشريعات التي لا يجوز التوسع في تفسيرها ، أو القياس عليها ، والتي درج المشرع على تنظيم العلاقات الإيجارية من خلالها ، واعتبر أحكامها من النظام العام لإبطال كل اتفاق على خلافها ، ولضمان سريانها بأثر مباشر على عقود الإيجار القائمة عند العمل بها - ولو كانت مبرمة قبلها - لا تعصمها من الخضوع للدستور . ولا تخرجها من مجال الرقابة القضائية التي تباشرها المحكمة الدستورية العليا على دستورية النصوص القانونية جميعها . بل يتمين اعتبارها من قبيل التنظيم الخاص لموضوعها ، وأن يكون منطوق سلامتها هو اتفاقها مع أحكام الدستور . ويجب بالتالي أن تقدر الضرورة الموجهة لهذا التنظيم الخاص بقدرها ، وأن تدور معها وجوداً وعمداً تلك القيود التي ترتبط بها وترتد إليها ، باعتبارها منطوق مشروعيتها وعلّة استمرارها .

وحيث إن النص المضمن فيه ، لم يلتزم بالقواعد التي تنظم التنازل بوجه عام ، والتي تضمنتها المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ آنف البيان ، بل أسقطها بتمامها ، ليمتنع على المالك بعدئذ الخيار بين حقي كفلتهما المادة ٢٠ من هذا القانون ، هما أن يحصل على ٥٠٪ من مقابل التنازل إذا أراد إعمال آثاره . أو أن يستعيد العين من مستأجرها بعد أداء تلك القيمة مع إنهاء العلاقة الإيجارية التي ارتبط بها في شأنها . بيد أن النص المضمن فيه حرم من يملكون

الأماكن المؤجرة المتخذة مقاراً للعيادات الطبية الخاصة ، من هذين البديلين كليهما ، واعتبر — بما انطوى عليه من حكم خاص — تنازل الأطباء وورثتهم من بعدهم عن حق إجارة تلك الأعيان لغيرهم من الأطباء ، نافذاً تفاداً فورياً قبل ملاكها ، و مقروناً باستمرار عقود الإيجار البرمة في شأنها لصالح المتنازل إليهم ، مع إلزام المؤجرين بتحرير عقود إيجار لهم . بما مؤداه التعرض لحق ملكيتهم على الأعيان المؤجرة ، من خلال منعهم من الاستئثار بمناقصها .

و حيث إن النص المطعون فيه ، يبدو منفصلاً عن الأصول التي تقتضيها مزاولة مهنة الطب والقيام على رسالتها ، ذلك أن الحقوق التي يرتبها للأطباء فيما بين بعضهم البعض لقاء التنازل عن الأعيان المتخذة مقراً لعياداتهم الخاصة ، لازمها إلغاء حقوق ملاكها إلغاء كاملاً ونهائياً . إذ يقدم للأطباء — دون غيرهم من المتنازليين عن حق الإجارة — ميزة استثنائية ينفردون بها ، و تعصمهم من أن يؤدوا لمن يملكون الأعيان شيئاً منها و لو ضؤل . و لا يدخل ذلك في نطاق التنظيم التشريعي لحق الملكية . بل هو عدوان عليها . ذلك أن النص المطعون فيه يقدم المنفعة المجلوبة على المضرة المدفوعة ، و لا يختار أهون الشرين لدفع أعظمهما ، بل يلحق بالمؤجر وحده الضرر البين الفاحش ، منافياً بذلك المقاصد الشرعية التي ينظم ولى الأمر الحقوق في نطاقها ، و مجاوزاً بذلك الحدود المنطقية لعلاقة كان ينبغي أن تتوازن فيها المصالح ، لا أن تتصادم ، و مغلباً مصالح فئة بذاتها من المواطنين على سواهم بإيثار أفرادها بمزايا مالية يختصون بها دون غيرهم .

و حيث إن الدساتير المصرية جميعها بدءاً بدستور ١٩٢٣ ، و انتهاء بالدستور القائم ، رددت جميعها مبدأ المساواة أمام القانون ، و كفلت تطبيقه على المواطنين كافة باعتباره أساس العدل و الحرية السلام الاجتماعي ، و على تقدير أن الغاية التي يستهدفها تتمثل أصلاً في صون حقوق المواطنين و حرياتهم في مواجهة صور التمييز التي تنال منها ، أو تقيد ممارستها . و أضحى هذا المبدأ — في جوهره — وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على الحقوق و الحريات المنصوص عليها في الدستور ، بل يمتد مجال إعمالها كذلك إلى تلك التي كفلها المشرع للمواطنين في حدود سلطته التقديرية . و على ضوء ما يرتنيه محققاً للصالح العام . و لأن نص الدستور في المادة ٤٠ على حظر التمييز بين المواطنين في أحوال معينها ، هي تلك التي يقوم التمييز فيها على أساس الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة ، إلا أن إيراد الدستور لصور بذاتها يكون التمييز محظوراً فيها ، مرده أنها الأكثر شيوعاً في الحياة العملية ، و لا يدل البتة على انحصاره فيها — إذ لو صح ذلك لكان التمييز بين المواطنين فيما عداها جائزاً دستورياً ،

و هو ما يناقض المساواة التي كفلها الدستور ، و يحول دون إرساء أسسها و بلوغ غايتها . و أية ذلك أن صور التمييز التي أغفلتها المادة ٤٠ من الدستور ما لا تقل عن غيرها خطراً سواء من ناحية محتواها ، أو من جهة الآثار التي ترتبها ، كالتمييز بين المواطنين في نطاق الحقوق التي يتمتعون بها ، أو الحريات التي يمارسونها ، لاعتبار مرده إلى مولدهم أو مركزهم الاجتماعي أو انتمائهم الطبقي أو ميولهم الحزبية أو نزعاتهم العرقية أو عصبيتهم القبلية ، أو إلى موقعهم من السلطة العامة ، أو إعراضهم عن تنظيمها ، أو تبنيهم لأعمال بذاتها ، و غير ذلك من أشكال التمييز التي لا تظاهرها أسس موضوعية تقيمها ، و كان من المقرر أن صور التمييز المجافية للدستور و إن تعذر حصرها ، إلا أن قوامها كل تفرقة أو تقييد أو تفضيل أو استبعاد ينال بصورة تحكمية من الحقوق أو الحريات التي كفلها الدستور أو القانون ، و ذلك سواء بإنكار أصل وجودها أو تعطيل أو إنقاص آثارها بما يحول دون مباشرتها على قدم المساواة الكاملة بين المؤهلين للانتفاع بها . متى كان ذلك ، و كان النص الطعون فيه يتوخى بالمزايا و الحقوق التي كفلها للأطباء دون سواهم ، تفضيلهم على من عداهم من المستأجرين ، و استبعاد هؤلاء من الإفادة منها رغم تماثلهم جميعاً في مراكزهم القانونية ، و دون أن يستند هذا التمييز إلى أسس مشروعة ، بل عمد المشرع إلى نقيضها ، فإن ذلك النص يكون مفتقراً إلى الأسس الموضوعية التي كان ينبغي أن يحمل عليها ، و منها ما ينص المادة ٤٠ من الدستور ، باعتباره متبنياً تمييزاً تحكمياً . و حيث إنه متى كان ما تقدم ، و كان النص الطعون فيه قد أخل بالحماية التي كفلها الدستور للملكية الخاصة و أهدر مبدأ المساواة أمام القانون ، فإنه بذلك يكون مخالفاً لأحكام المواد ٣٢ ، ٣٤ ، ٤٠ من الدستور .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية المادة (٥) من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية ، فيما أطوت عليه من استثناء تنازل الطبيب أو ورثته من بعده عن حق إجازة العين المتخذة موقراً لعيادته الخاصة لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، من الخضوع لحكم المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع الأماكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر ، و ألزمت الحكومة المصروفات و مقابل أتعاب المحاماة .

الفصل الثانى : مبادئ أحكام محكمة النقض

مبادئ أحكام محكمة النقض

المبدأ الأول :

النص في المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ على أنه لا ينتهي عقد الإيجار للمنشآت الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين ويجوز له ولورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و كان هذا الاعتبار يتعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته .

(الطعن رقم ١٧٢ لسنة ٤٨ ق جلسة ١٩٨٢/٣/٣١)

النص في المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم المنشآت الطبية المعمول بها من ١٩٨١/١٠/١١ على أنه لا ينتهي عقد إيجار المنشآت الطبية بوفاة المستأجر أو تركه للعين ويستمر لصالح ورثته و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال و يجوز له ولورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لن لهم الحق في الاستمرار في شغل العين يدل على أن لمستأجر المنشأة الطبية التنازل عنها في أي وقت يشاء لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر و لو إعترض عليه فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً و مستمراً لصالح المتنازل إليه و اذا كان المشرع قد حرص بهذا النص على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا يتأثر نشاطها بوفاة شاغلها أو تنازله عنها لكى تستمر في أداء الخدمات الطبية و كان هذا الاعتبار يتعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من نفس القانون فإن هذا الحكم يسرى على واقعة الدعوى بأثر فوري .

المبدأ الثاني :

التنازل عن المنشأة الطبية في أي وقت لطبيب وخص له بمزاولة المهنة ، ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر ولو إعترض عليه ليظل عقد إيجار المنشأة قائما ومستمرا لمالك المتنازل إليه .

(الطعن رقم ٥١٨ لسنة ٤٨ ق - جلسة ١٩٨٢/٦/١٠)

من المقرر أنه بصور القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم المنشآت الطبية المعمول به في ١٩٨١/١٠/١١ و ما نصت عليه المادة الخامسة منه من انه لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين ويستمر لمالك ورثته وشركائه في استعمال العين بحسب الأحوال ويجوز لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة وفي جميع الأحوال المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم الحق في الاستمرار في شغل العين قد أضحى لمستأجر المنشأة الطبية - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - التنازل عنها في أي وقت يشاء لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة وينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر ولو إعترض عليه فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً ومستمراً لمالك المتنازل إليه .

المبدأ الثالث :

حرم المشرع على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا تتأثر نشاطها بوفاة صاحبها أو تنازله عنها لكي تستمر في أداء الخدمات الطبية للمواطنين وهو اعتبار متعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من ذات القانون .

(الطعن رقم ١١٠٩ لسنة ٤٩ ق - جلسة ١٩٨٤/٦/٢٧)

صدر القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية المعمول به ابتداء من ١٩٨١/١٠/١١ إذ نصت مادته الأولى على انه "في تطبيق أحكام هذا القانون تعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تمريضهم أو إقامة الناقهين وتشمل ما يأتي (أ) العيادة الخاصة وهي كل منشأة يملكها أو يستأجرها ويديرها طبيب " وإن نصت مادته الخامسة على أن "لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين ويستمر لمالك ورثته

و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال و يجوز له و لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لنهم الحق في الاستمرار في شغل العين" مما دلالة انه مستأجر المنشأة الطبية و لورثته من بعده التنازل عنها في اى وقت لطبيب و ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً و مستمراً لصالح التنازل له تغليباً للصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر إذ حرص المشرع على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا يتأثر نشاطها بوفاة صاحبها أو تنازله عنها لكي تستمر في أداء الخدمات الطبية للمواطنين و هو اعتبار متعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من ذات القانون .

المبدأ الرابع :

الجدد كإيسوي على عيادات الأطباء ..

(الطعن رقم ٦٨٤ لسنة ٤٨ ق جلسة ١٩٨٤/٤/٧)

لما كان المقعد شريعة المتعاقدين لا يجوز نقضه و لا تعديله إلا باتفاق الطرفين أو لأسباب التي يقررها القانون مما مؤده التزام المستأجر باحترام الشرط الوارد في عقد الإيجار و الذي يحظر عليه التنازل عن الإيجار و إلا حق عليه الجزاء المقرر لمخالفة ذلك في المقعد أو في القانون و كان من الأصول التي تقوم عليها القوانين الاستثنائية الصادرة في شأن إيجار و تنظيم العلاقات بين المؤجرين و المستأجرين حظر تأجير الأماكن المؤجرة من الباطن و التنازل عن الإيجار و ترك المكان المؤجر إلى الغير بأى وجه من الوجوه بغير أن كتابى صريح من المالك و تقرير الحق للمؤجر في حالة إخلال المحكمة أن ما نصت عليه المادة الثانية من المادة ٥٩٤ من القانون المدني من انه "إذا كان الأمر خاصاً بإيجار عقد انشئ به مصنع أو متجر و اقتضت الضرورة أن يبيع المستأجر هذا المصنع أو المتجر . جاز للمحكمة بالرغم من وجود الشرط المانع أن تقتضي بإبقاء الإيجار اذا قدم المشتري ضماناً كافياً و لم يلحق المؤجر ضرر محقق" إنما هو استثناء من الأصل المقرر و هو التزام المستأجر باحترام الحظر من التنازل عن الإيجار كان النافع إلى تقريره حرص المشرع على استبقاء الرواج التجاري متمثلاً في عدم توقف الاستثمار الصناعي أو التجاري بغض النظر عن شخص مالكه

تغليباً للصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر. أما كان ما تقدم فإن الاستثناء المقرر في الفقرة الثانية من المادة ٥٩٤ آفة الذكر يكون مقصوراً على الأماكن التي تمارس فيها الأعمال ذات الصلة التجارية و التي ينطبق عليها وصف الصنع أو التجرد دون سواها من الأماكن التي تمارس فيها المهن كعيادات الأطباء إذ تجرى فيها ممارسة مهنة من قبيل الأعمال التجارية فهي في مفهوم قانون التجارة وإنما تقوم أساساً على النشاط الذهني واستثمار المكنيات الفكرية و المعلومات المكتسبة لصاحبها و لا تدبر عليه ربحاً و اما يحصل من جهده المبذول فيه على اجر يدخل في تقديره ظروفه الشخصية و ظروف عمله و الظروف العامة التي تحيط بممارسة لاعمال المهنة .

المبدأ الخامس :

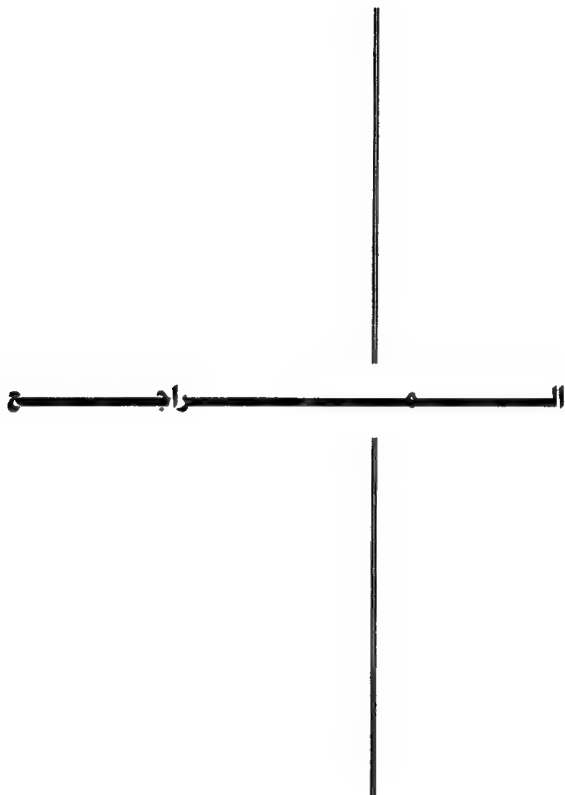
أن ورثة الطبيب الذي يستمر لصالحهم عقد استئجار مكان عيادته الخاصة لا يكون لهم بموجب هذه الأحكام حق تأجير هذا المكان من باطنه إلى الغير لاستعماله في نشاط آخر دون إذن كتابي صريح من المالك .

(الطعن رقم ١٢٦٢ لسنة ٥٥ ق جلسة ١٩٨٩/٧/٢٥)

ما جرى به قضاء هذه المحكمة أن مستأجر المنشأة الطبية و لورثته من بعده التنازل عنها في أي وقت لطبيب و ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً و مستمراً لصالح المتنازل إليه تغليباً للصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر إذ حرص المشرع على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا يتأثر نشاطها بوفاة صاحبها أو تنازله عنها لكي تستمر في أداء الخدمات الطبية للمواطنين و هو إعتبار متعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من القانون ذاته و كان مؤدى ذلك أن ورثة الطبيب الذين يستمر لصالحهم عقد استئجار مكان عيادته الخاصة لا يكون لهم بموجب هذه الاحكام حق تأجير هذا المكان من باطنهم إلى الغير لإستعماله في نشاط آخر دون إذن كتابي صريح من المالك و كان نص المادة ١٩ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ لا يغير من هذا النظر ، كما لا يغير منه انه قضى لهم ضد المالك قبل ذلك باستمرار انتفاعهم بتلك العين خلفاً لورثتهم .

(الطعن رقم ١٢٦٢ لسنة ٥٥ ق جلسة ١٩٨٩/٧/٢٥)

*** * ***



أولا : المؤلفات

أ- المؤلفات العربية :

- ١- إدارة الفنادق د/ سميد البيطوطي
- ٢- دراسات في الجدوى الاقتصادية د/ محمد صالح الحذوي
- ٣- أساليب الإدارة الفندقية د/ عبد الحميد أبو ناعم
- ٤- دراسات في نظام محاسبة التكاليف الفندقية د/ هاشم أحمد عطية
- ٥- دراسات في نظام محاسبة التكاليف المستشفيات د/ هاشم أحمد عطية
- ٦- نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت الخدمية د/ عاطف محمد العوام
- ٧- إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية د/ فريد النجار
- ٨- الأصول العلمية للإدارة و التنظيم د/ علي عبده
- ٩- التكاليف المباشرة د/ محمد أحمد خليل
- ١٠- دراسات الجدوى و تقييم المشروعات د/ محسن أحمد الخضيرى
- ١١- دراسات الجدوى الاقتصادية د/ سمير محمد عبد العزيز
- ١٢- المحاسبة الإدارية د/ صبحي الخطيب
- ١٣- المحاسبة الخاصة د/ خيرت ضيف
- ١٤- الضريبة على المهنة الحرة د/ علي الشافعى
- ١٥- إدارة الفنادق د/ طارق طه
- ١٦- محاسبة التكاليف في المشروعات الفندقية د/ ثناء على القبانى
- ١٧- أساسيات الإدارة الفندقية د/ عبد الحميد مصطفى
- ١٨- تخطيط الموارد المياحية د/ صلاح الدين عبد الوهاب
- ١٩- التسويق الفندقى د/ عاطف محمد عبيد
- ٢٠- المحاسبة فى الفنادق د/ أحمد حسن عامر

٢١-	أساسيات المباحة والفنادق	د/ منى عمر يركات
٢٢-	محاسبة الفنادق	د/ خيرت خيف
٢٣-	نظام المعلومات المحاسبية بالمنشآت الفندقية	د/ إبراهيم أحمد الصعيدى
٢٤-	إدارة المستشفيات	د/ حسين ومزى كاظم
٢٥-	المستحدث في إدارة المستشفيات	د/ زهير حنفى
٢٦-	التعامل مع مصلحة الضرائب	أ/ محمد حامد عطا
٢٧-	الفحص الضريبي علما وعملا	أ/ محمد حامد عطا
٢٨-	الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الموحدة	أ/ محمد حامد عطا
٢٩-	أبحاث في مشكلات ضريبية	أ/ محمد حامد عطا
٣٠-	أحكام المنقصر الضريبي	أ/ محمد حامد عطا
٣١-	الضريبة المسامة على المبيعات	أ/ نصر أبو المباس
٣٢-	مسود الإدارة	أ/ أمين الجروانى
٣٣-	المحاسبة المالية في الفنادق	أ/ عزت الشيخ
٣٤-	الإدارة المالية في القطاع الفندقى	أ/ محسن عبد العزيز
٣٥-	إيجار المساكن المفروضة	المستشار/ مصطفى مجدى
٣٦-	إدارة المستشفيات	أ/ حسام محمد نذير
٣٧-	ضريبة الأرباح التجارية من الوجهة العملية	أ/ عبد الحميد توكل
٣٨-	المحاسبة أمام القضاء في المنازعات الضريبية	أ/ توفيق أبو علم
٣٩-	إدارة الفنادق	أ/ عباس المهدي
٤٠-	مجموعة قوانين الضرائب في مصر	أ/ محمد على بدران
٤١-	فحص الحسابات ضرائبيا	أ/ كمال عبد الرحمن الجرف
٤٢-	فحص الحسابات وتقديرها ضريبيا	أ/ قطب إبراهيم محمد
٤٣-	دائرة المعارف الضريبية	أ/ منصور محمد نجيد
٤٤-	التشريع الضريبي في مصر	أ/ عماد الدين ناصر
٤٥-	نظام معلومات الفحص الضريبي	أ/ مصطفى عبد العزيز شاهين

- 1- **Hotel and Motel Management Operations ,**
Grey , W. & Liguori , Print ice – Hall , New Jersey 1994 .
- 2- **Introduction to Management in Hospitality Industry ,**
Powers , John Wiley & Sons , New York 1995
- 3- **Principles of Hotel Front Office Operations ,**
Sue Barker , J.Huyton & P.Bradley , Second Ed , British Library
Cataloguing – in – Publication Data , London 2001 .
- 4- **Hospitality and Tourism ,**
Brymer A, R . 8th Eddition , Kendall / Hunt Publication , Iowa 1998 .
- 5- **The Art and Science of Hospitality Industry ,**
Jerome , J. V & James R. AA bbey , (Michigan : The Education of
American Hotel & Motel Association , 1988) .
- 6- **Hotel Accounting**
Benest B. Ha Vath and ather , John Wiley Sons , New York , 1978 .
- 7- **Accounting For Hotel , Gatering and Tourism Students ,**
Reginald E. Simmerson , Edward Arnold (publishers) , Limited , 1978.
- 8- **Hotel Organization Management and Accountancy ,**
G. De Boni & F.F Charles Pitman & sons Ltd. , London , 1965 .
- 9- **Uniform System of Accounts for Hotels ,**
Hotel Association of New York City , Inc . 1974 .
- 10- **Food Service Management**
Charles E. Eshbach , Second Edition , Cahners books , Boston , 1976 .

ثانيا : مصادر مختلفة

١- المجلات العلمية :

- ❖ التشريع المالي والضريبي
- ❖ الضرائب المصرية
- ❖ المرجع
- ❖ رابطة مأموري الضرائب
- ❖ جمعية الضرائب المصرية
- ❖ مكتب شوقى وشركاه

٢- البحوث العلمية :

- ❖ نظام الضرائب في مصر الحاضر والمستقبل
- ❖ الملامح الرئيسية للبيان الضريبي
- ❖ مجلس الشورى
- ❖ المجالس القومية المتخصصة

٣ - متنوعة :

- ❖ النظام المحاسبى الموحد
- ❖ القوانين والقرارات الضريبية
- ❖ الكتب الدورية والتعليمات التنفيذية
- ❖ قرارات لجان الطعن الضريبي
- ❖ أحكام النقض الضريبي
- ❖ الجهاز المركزي للمحاسبات
- ❖ الجريدة والوقائع المصرية
- ❖ مصلحة الضرائب المصرية
- ❖ لجان الطعن الضريبي
- ❖ المكتب الفني لمحكمة النقض

* * *

فهم رست السمحة ويات

٣	.....	الإهداء
٥	.....	مقدمة
٧		الجزء الأول : المنشآت الفندقية
٩	.....	مقدمة
١١		الباب الأول : المنشآت الفندقية من الناحية الإدارية
١٣	.....	مقدمة
١٥		الفصل الأول : أنواع الفنادق
١٧	.....	المبحث الأول : تعريف الفنادق
١٨	.....	المبحث الثاني : تصنيف وتقييم الفنادق
٢٣		الفصل الثاني : العقود الفندقية
٢٥	.....	المبحث الأول : عقود الإدارة الفندقية
٢٧	.....	المبحث الثاني : العلاقة التعاقدية بين الفندق والزلاء
٢٨	.....	المبحث الثالث : عقد الفندق والمثولة المدنية الناشئة عنه
٣١		الفصل الثالث : الهيكل التنظيمي للمنشأة الفندقية
٣٣	.....	المبحث الأول : تصميم الهيكل التنظيمي للفندق
٣٨	.....	المبحث الثاني : الأنشطة والوظائف الفندقية
٤٣		الفصل الرابع : دراسات الجدوى الاقتصادية للفنادق
٤٥	.....	المبحث الأول : أوجه الشبه والاختلاف بين دراسات الجدوى الاقتصادية ودراسات تقييم الآثار البيئية
٥٠	.....	المبحث الثاني : دراسات الجدوى الاقتصادية للفنادق
٥٥		الفصل الخامس : الرقابة على استراتيجية الفنادق
٦١		الباب الثاني : المنشآت الفندقية من الناحية المحاسبية
٦٣	.....	مقدمة
٦٥		الفصل الأول : التنظيم المحاسبي المالى
٦٩	.....	المبحث الأول : الدليل المحاسبي
٧٧	.....	المبحث الثاني : المجموعة المتعدية
٨٤	.....	المبحث الثالث : المجموعة الدفترية
٩٢	.....	المبحث الرابع : السقوائم المالية

١١١	الفصل الثاني : التنظيم المحاسبي التكاليفي	
١١٤	مقومات نظام محاسبة التكاليف	المبحث الأول :
١١٩	الإطار العام لمحاسبة التكاليف	المبحث الثاني :
١٢٩	الفصل الثالث : الموازنات التقديرية	
١٣١	العوامل المؤثرة في إعداد الموازنات التقديرية	المبحث الأول :
١٣٢	الموازنات التشغيلية الفندقية	المبحث الثاني :
١٤٠	الموازنات النقدية	المبحث الثالث :
١٤٢	التحليل المالي في المنشآت الفندقية	المبحث الرابع :
١٤٧	الباب الثالث : المنشآت الفندقية من الناحية الضريبية	
١٤٩	مقدمة	
١٥١	الفصل الأول : طرق تحديد الربح للمنشآت الفندقية	
١٥٤	أسلوب فحص السجلات المحاسبية	المبحث الأول :
١٦٠	أسلوب التتبع	المبحث الثاني :
١٦٣	الفصل الثاني : المعاملة الضريبية للمنشآت الفندقية في ضوء أحكام قانون الضرائب على الدخل	
١٦٥	مقابل الخدمة في المنشآت الفندقية	المبحث الأول :
١٦٩	الإعفاءات الضريبية والمنشآت الفندقية	المبحث الثاني :
١٧٣	الشكلتات الضريبية والمنشآت الفندقية	المبحث الثالث :
١٨٥	الفصل الثالث : المعاملة الضريبية للمنشآت الفندقية في ضوء أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات	
١٨٧	المعاملة الضريبية للأندية الفندقية	المبحث الأول :
١٩٠	الشكلتات الضريبية والمنشآت الفندقية	المبحث الثاني :
٢٠٩	الباب الرابع : القوانين والقرارات والتعليمات الخاصة بالمنشآت الفندقية	
٢١١	الفصل الأول : القوانين والقرارات الوزارية	
٢١٣	القوانين	المبحث الأول :
٢١٥	١- قانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية	
٢٢١	٢- قانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية	
٢٢٢	٣- القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار	
٢٣٥	المبحث الثاني : القرارات الوزارية	
٢٣٧	١- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٠٣٤ لسنة ٢٠٠٢ بشأن ضوابط تمتع نشاط الترفيهية السياحية التكاملة ب ضمانات و حوافز الاستثمار	
٢٣٩	٢- قرار وزير السياحة رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٦ بشأن شروط وضوابط تنظيم اقتسام الوقت بالمنشآت الفندقية	

الفصل الثاني : التعليمات التنفيذية و التفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب بشأن المنشآت الفندقية

٢٣٤	المبحث الأول : التعليمات التنفيذية
٢٤٥	١- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٦ لسنة ١٩٨٦ بشأن قواعد و أسس معدلات إهلاك بعض الأصول الثابتة
٢٤٧	٢- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٧ بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية
٢٥١	٣- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٣٣ لسنة ١٩٨٧ بشأن محاسبة أصحاب الفنادق المحلية
٢٥٥	٤- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٣٩ لسنة ١٩٨٧ بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية
٢٥٦	٥- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ١٩ لسنة ١٩٩٦ بشأن محاسبة شركات السياحة
٢٥٦	٦- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٤٢ لسنة ١٩٩٧ بشأن الأسس التي يتمتعين على المؤتمرات مراعتها عند المحاسبة الضريبية لنشاط شركات السياحة
٢٥٧	٧- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٨٥ لسنة ١٩٩٧ بشأن أسس إهلاك الأصول الثابتة
٢٥٩	٨- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٤١ لسنة ٢٠٠١ بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية
٢٦١	المبحث الثاني : التعليمات التفسيرية العامة
٢٦٣	١- تعليمات تفسيرية عامة رقم ١ لسنة ١٩٨٣ بشأن الإعفاء المقرر للفنادق و إعتبارها منشآت فندقية في تطبيق القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣
٢٦٥	٢- تعليمات تفسيرية عامة رقم ١ لسنة ١٩٨٤ بشأن بداية الإعفاء الضريبي من أول سنة تالية للإنتاج أو مزاولة النشاط لمدة خمس سنوات
٢٦٦	٣- تعليمات تفسيرية عامة رقم ٢ لسنة ١٩٨٤ للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار خلال فترة الإعفاء سواء كانت ناتجة من بيع أصولها الثابتة أو تنازلها عن كل أو بعض فروع النشاط
٢٦٧	٤- ملحق تعليمات تفسيرية عامة رقم ٢ لسنة ١٩٨٤ للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ بنظام استثمار المال العربي و الأجنبي و المناطق الحرة بشأن عدم خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأموال الرأسمالية للضريبة بالنسبة لبعض المشروعات أثناء فترة الإعفاء
٢٦٩	٥- تعليمات تفسيرية عامة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بسبب القوة القاهرة أو الظروف الطارئ أو الحادث الفجائي تدخل ضمن مدة الإعفاء الخمس
٢٧١	٦- تعليمات تفسيرية عامة رقم ٦ لسنة ١٩٨٩ بشأن إعفاء المنشآت السياحية المدة أساما لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان من الضرائب
٢٧٣	

٢٧٧	المبحث الثالث: التعليمات التفسيرية
	١- تعليمات تفسيرية رقم ١ لسنة ١٩٨٧ بشأن مدى سريان الإعفاء
	المقرر بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية
٢٧٩	في حالة قيام مالك هذه المنشآت بتأجيرها للغير نظير إيجار أو حصة من الإيرادات
	٢- تعليمات تفسيرية رقم ١ لسنة ١٩٨٨ بشأن خضوع الحفلات
٢٨٠	التي تقام بالفنادق و المحلات العامة و السياحية لرسم التنمية
	٣- تعليمات تفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٨٩ بشأن خضوع الحفلات
٢٨٢	التي تقام بالفنادق و المحلات العامة السياحية لرسم التنمية
٢٨٤	٤- تعليمات تفسيرية رقم ١ لسنة ١٩٩١ بشأن فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة
٢٨٧	المبحث الرابع : قرارات لجان الطعن الفردي
	١- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الخامسة عشرة
٢٨٩	في الطعن رقم ٨٢ لسنة ١٩٩٢ لسنة ١٩٧٩
	٢- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثالثة عشرة
٢٨٩	في الطعن رقم ٩٠٤ لسنة ١٩٩٠ للسنوات ١٩٨٢/٧٩
	٣- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثالثة
٢٩٢	في الطعن رقم ١٣٩ لسنة ١٩٩٢ للسنوات ١٩٨٥/٨٢
	٤- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثامنة
٢٩٤	في الطعن رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠ لسنة ١٩٨٤
	٥- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثالثة
٢٩٤	في الطعن رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٨ للسنوات ١٩٩٤/٨٩
٢٩٩	الباب الخامس : أحكام القضاء الخاصة بالمنشآت الفندقية
٣٠١	الفصل الأول : أحكام المحكمة الدستورية العليا
	١- "عدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧
	لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدواة المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦
	من أن يستحق على الجهات المسؤولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توحيدها في
٣٠٣	الموعد المحدد" (القضية رقم ٣٣ لسنة ١٦ ق دستورية جلسة ٣ فبراير سنة ١٩٩٦)
	٢- عدم دستورية المادة الأولى من قرار نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير البترول
	رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ وذلك في مجال تطبيقها بالنسبة إلى شركات الاستثمار التي تباشر
٣١٧	نشاطا فندقيا - (القضية رقم ١٧ لسنة ١٨ ق دستورية جلسة ٣ مايو سنة ١٩٩٧)

- ٣٢٧ **الفصل الثاني : أحكام محكمة النقض**
- ١- " أن المشرع اعتبر الفنادق على إطلاقا منشآت دون أن يستلزم صدور قرار من وزير السياحة بتحديددها ، أما المنشآت التي إشتراط المشرع لاعتبارها فندقية صدور قرار من وزير السياحة بتحديددها فهي الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة ، وقد أعفى المشرع الفنادق من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بأحكام هذا القانون "
- ٣٢٩

(الطعن رقم ١١٦١ لسنة ٥٦ق - جلسة ١٨ يناير سنة ١٩٩٣)

- ٢- "الفنادق على إطلاقها تعتبر منشآت فندقية ، الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة ، إعتبارها من المنشآت الفندقية ، شرطه ، صدور قرار من وزير السياحة بذلك . إعفاء الفنادق باعتبارها منشآت فندقية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، علة ذلك ، المادتان ١ ، ٥ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، في شأن المنشآت الفندقية والسياحية ، أطراح الحكم المطعون فيه دفاع الطاعنة بمقولة أن المنشأة "فندق شعبي " لا يتمتع بالإعفاء ، قصور وفساد في الاستدلال "
- ٣٣٢
- (الطعن رقم ٣٧٣٣ لسنة ٦٤ ق جلسة ١٢ يونيو سنة ٢٠٠١)

٣٣٥ **الجزء الثاني : المنشآت الطبية**

- ٣٣٧ مقدمة
- ٣٣٩ **الباب الأول : المنشآت الطبية من الناحية الإدارية**
- ٣٤١ مقدمة
- ٣٤٣ **الفصل الأول : أنواع المنشآت الطبية**
- ٣٤٥ المبحث الأول : تعريف المنشآت الطبية
- ٣٤٦ المبحث الثاني : تصنيف المنشآت الطبية
- ٣٤٧ **الفصل الثاني : أساسيات إدارة المنشآت الطبية**
- ٣٤٩ المبحث الأول : أنواع المستشفيات
- ٣٥٠ المبحث الثاني : أهمية الإدارة في المستشفيات
- ٣٥١ المبحث الثالث : مبادئ الإدارة الفندقية
- ٣٥٤ المبحث الرابع : نطاق طبيعة الإدارة بالمستشفيات
- ٣٥٦ المبحث الخامس : الاتجاهات العامة في تنظيم المستشفيات

٣٥٩	الفصل الثالث : الأسس العلمية للإدارة في المنشآت الطبية
٣٦٢	المبحث الأول : التخطيط في المنشآت الطبية
٣٦٧	المبحث الثاني : التنظيم في المنشآت الطبية
٣٦٩	المبحث الثالث : التوجيه والرقابة في المنشآت الطبية
٣٧٥	الفصل الرابع : الهيكل التنظيمي للمنشآت الطبية
٣٧٧	المبحث الأول : تصميم الهيكل التنظيمي
٣٨٣	المبحث الثاني : أنشطة و وظائف المنشآت الطبية
٣٩١	الفصل الخامس : دراسات الجدوى الاقتصادية للمنشآت الطبية
٣٩٣	المبحث الأول : الأساليب العلمية لدراسات الجدوى الاقتصادية
٤٠١	المبحث الثاني : الجدوى الاقتصادية والمنشآت الطبية
٤٠٣	الباب الثاني : المنشآت الطبية من الناحية المحاسبية
٤٠٥	مقدمة
٤٠٧	الفصل الأول : التنظيم المحاسبي المالي
٤١٢	المبحث الأول : الدليل المحاسبي
٤١٩	المبحث الثاني : المجموعة الممتنعية
٤٢٠	المبحث الثالث : المجموعة الدفترية
٤٣٤	المبحث الرابع : القوائم المالية
٤٤٣	الفصل الثاني : التنظيم المحاسبي التكاليفي
٤٤٦	المبحث الأول : مقومات نظام محاسبة التكاليف
٤٥١	المبحث الثاني : الإطار العام لمحاسبة التكاليف
٤٦٠	المبحث الثالث : مشاكل قياس التكاليف
٤٦٣	الفصل الثالث : الموازنات التقديرية
٤٦٦	المبحث الأول : العوامل المؤثرة في إعداد الموازنة التقديرية
٤٦٧	المبحث الثاني : الموازنات التشغيلية في المنشآت الطبية
٤٧٤	المبحث الثالث : الموازنات النقدية بالمنشآت الطبية
٤٧٦	المبحث الرابع : التحليل المالي في المنشآت الطبية
٤٨١	الباب الثالث : المنشآت الطبية من الناحية الضريبية
٤٨٣	مقدمة
٤٨٥	الفصل الأول : المعاملة الضريبية للمنشآت الطبية
٤٨٧	المبحث الأول : نظام الأرباح والخسائر والقانون الضريبي
٤٩٤	المبحث الثاني : المستشفيات والقانون الضريبي
٤٩٩	الفصل الثاني : المنشآت الطبية ونظام الخصم والإضافة
٥٠١	المبحث الأول : الأطباء ونظام الخصم والإضافة
٥٠٤	المبحث الثاني : المستشفيات ونظام الخصم والإضافة

الفصل الثالث : المشكلات الضريبية للمنشآت الطبية

المبحث الأول : مدى أحقية ممولسي المهن غير التجارية في ترحيل خسائر

النشاط في سنوات الإعفاء الضريبي إلى أرباح السنوات الخمس

التبالية التي تخضع أرباحها للضريبة

المبحث الثاني : مدى خضوع بعض الأنشطة لقريبة المهن غير التجارية

المبحث الثالث : أمكان مزاولة نشاط المنشآت الطبية

الباب الرابع : القوانين و القرارات

و التعليمات الخاصة بالمنشآت الطبية

الفصل الأول : القوانين و القرارات الوزارية

المبحث الأول : القوانين.....

١- القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم المنشآت الطبية

المبحث الثاني : القرارات الوزارية.....

١- قرار وزير المالية رقم ٦٣ لسنة ١٩٨٣ بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب ضريبة المهن غير

التجارية المستحقة على الطبيب الذي أجرى عملية جراحية لحسابه في إحدى المستشفيات

٢- قرار وزير المالية رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التي تكشف

عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة

الفصل الثاني : التعليمات التنفيذية و التفسيرية

و الكتب الدورية الصادرة من مصلحة الضرائب بشأن المنشآت الطبية

المبحث الأول : التعليمات التنفيذية للخصم.....

١- تعليمات تنفيذية ١٣ لسنة ١٩٨١ بشأن اجراءات محاسبة الأطباء

٢- تعليمات تنفيذية رقم ٢٨ لسنة ١٩٨١ بشأن محاسبة أطباء الأسنان

٣- تعليمات تنفيذية رقم ٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن ضرورة التأكد من أن المبالغ

التي يتقاضاها الأطباء الممارسين ، و الأشخاص من التأمين الصحي و كذا هيئات

التدريس في مدارس التمريض التابعة للتأمين الصحي من أطباء و موجهين

و مدرسين و مشرفين تتم محاسبتهم عن هذه المبالغ و ما قد يكون لهم من إيرادات أخرى

٤- تعليمات تنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ بشأن محاسبة أطباء الأسنان

٥- تعليمات تنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦ بشأن استهلاك الأجهزة و الأدوات الطبية

٦- تعليمات تنفيذية رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٦ بشأن أسس محاسبة نشاط تجارة الأجهزة الطبية

٧- تعليمات تنفيذية رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٧ بشأن كيفية احتساب

أرباح الممول لأرباح الممول غير التجارية

٨- تعليمات تذكيرية رقم ١ لسنة ١٩٩١ بشأن محاسبة أطباء الأسنان

- ٩- تعليمات تنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٩١ بخصوص ما ورد بالقرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء وتكاليف مزاوله المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة
- ١٠- تعليمات تنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥ بشأن أسس محاسبة الأطباء الذين يتعاملون مع المستشفيات الخاصة و التأمين الصحي وغيرها
- ١١- تعليمات تنفيذية رقم ١٠ لسنة ١٩٩٩ بشأن المصروفات و التكاليف الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية
- ١٢- تعليمات تنفيذية رقم ٤٧ لسنة ٢٠٠١ بشأن المصروفات و التكاليف الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية
- المبحث الثاني : التعليمات التفسيرية
- ١- تعليمات تفسيرية رقم ١٠ لسنة ١٩٧٤ بشأن المبالغ المنصرفة للأطباء الممارسين و الأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي
- ٢- تعليمات تفسيرية رقم ١١ لسنة ١٩٧٦ بشأن الأرباح التي يحققها الطبيب من تأجير عياداته بمعدلاتها
- ٣- ملحق للتعليمات التفسيرية رقم ١٠ لسنة ١٩٧٤ بشأن المبالغ المنصرفة للأطباء الممارسين و الأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي
- المبحث الثالث: الكتب الدورية
- كتاب دوري رقم ١٢ لسنة ١٩٨٩ حول المادة ٨٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١
- المبحث الرابع : قرارات لجان الطعن الضريبي
- أ- الأطباء :
- ١- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية المائنة التاسعة رقم ١٣٥ لسنة ١٩٨٤ للسنوات ١٩٨٠/١٩٨٢
- ٢- قرار لجنة طعن ضرائب قنا المائنة الثالثة رقم ٣١٦ لسنة ١٩٩٥ للسنوات ١٩٨٧/١٩٨٩
- ٣- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية المائنة السابعة عشرة رقم ٨٧٠ لسنة ١٩٩٢ لسنة ١٩٩٠
- ٤- قرار لجنة طعن ضرائب نجع حمادى المائنة الثانية رقم ١٨١٣ لسنة ١٩٩٦ لسنة ١٩٩١
- ٥- قرار لجنة طعن ضرائب سوهاج المائنة الثانية رقم ٥٩٤ لسنة ١٩٩٨ لسنة ١٩٩٣
- ٦- قرار لجنة طعن ضرائب القاهرة المائنة الخامسة رقم ٢٥٤١ لسنة ١٩٩٨ لسنة ١٩٩٣
- ٧- قرار لجنة طعن ضرائب قنا المائنة الثالثة رقم ٧٥٧ لسنة ١٩٩٣ للسنوات ١٩٨٨/١٩٨٩
- ٨- قرار لجنة طعن ضرائب قنا المائنة الثانية رقم ٧٩٦ لسنة ١٩٩٤ للسنوات ١٩٨٨/١٩٩٢

- ٥٨٠ ٩- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة العاشرة رقم ٢٧٤ لسنة ١٩٩٢ للسنوات ١٩٨٩/١٩٨٥
- ٥٨٣ ١٠- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة العاشرة رقم ٢٢٠ لسنة ٩٩ للسنوات ١٩٩٧
- ٥٨٣ ١١- قرار لجنة طعن ضرائب نجع حمادى الدائرة الاولى رقم ١٢٩٠ لسنة ٩٦ للسنوات ١٩٩٧
- ١٢- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثامنة عشرة
- ٥٨٤ رقم ٣٨٠ لسنة ٩٩ للسنوات ١٩٩٨ / ١٩٩٤
- ٥٨٧ ١٣- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثامنة عشرة رقم ٤١٣ لسنة ٩٩ لسنة ١٩٩٤
- ٥٨٧ ١٤- قرار لجنة طعن ضرائب كفر الدوار الدائرة الثانية رقم ١٣٥ لسنة ٢٠٠٠ للسنوات ١٩٩٥/١٩٩٧
- ٥٨٨ ١٥- قرار لجنة طعن ضرائب نجع حمادى الدائرة الأولى رقم ٥٥٩ لسنة ١٩٩٦ للسنوات ١٩٨٩/١٩٨٦
- ٥٨٩ ١٦- قرار لجنة طعن قضا الدائرة الثانية رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٩٥ لسنة ١٩٩٢
- ٥٨٩ ١٧- قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثالثة رقم ٧٣٤ لسنة ٢٠٠٠ لسنة ١٩٩٨
- ٥٩١ ١٨- قرار لجنة طعن ضرائب قضا الدائرة الثانية رقم ١٩٩٢ لسنة ١٩٩٧ للسنوات ١٩٩٥/١٩٩١
- ٥٩٢ ١٩- قرار لجنة الطعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثالثة رقم ٩١ لسنة ١٩٩٧ للسنوات ١٩٩٤/١٩٩٣
- ٠ ب- المتتبعيات :

- ٥٩٣ - قرار لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثانية عشرة رقم ٣٣٧ لسنة ١٩٩٤ للسنوات ١٩٩٢/١٩٨٩
- ٥٩٥ **الباب الخامس : أحكام القضاء الخاصة بالمنشآت الطبية**
- ٥٩٧ **الفصل الأول : أحكام المحكمة الدستورية العليا**
- عدم دستورية نص المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية
- فيما أنطوت عليه من استثناء تنازل الطبيب أو ورثته من بعده عن حق إجارة العين المتخذة
- مقراً لميادته الخاصة لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، من الخضوع
- لحكم المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة
- بتأجير و بسيع الأملاك وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر .

- ٥٩٩ (القضية رقم ١١ لسنة ١٦ ق دستورية جلسة ٣ يوليو سنة ١٩٩٥)
- ٦١١ **الفصل الثاني : مبادئ أحكام محكمة النقض**
- المبدأ الأول : النص في المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١
- على أنه لا ينتهي عقد إيجار المنشآت الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين
- و يجوز له ولورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة
- وكان هذا الاعتبار يتملق بالنظام العام لتجريم مخالفته
- ٦١٣ (الطعن رقم ١٧٢ لسنة ٤٨ ق - جلسة ١٩٨٢/٣/٣١)

- **المبدأ الثاني :** التنازل عن النشأة الطبية في أي وقت لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر ولو أعترض عليه فيظل عقد إيجار النشأة قائماً ومستمرا لصالح التنازل إليه .

٦١٤ (الطعن رقم ٥١٨ لسنة ٤٨ق - جلسة ١٩٨٢/٩/١٠)

- **المبدأ الثالث :** حرص الشرع على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا يتأثر نشاطها بوفاة صاحبها أو تنازله عنها لكي تستمر في أداء الخدمات الطبية للمواطنين و هو إعتبار متعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من ذات القانون .

٦١٤ (الطعن رقم ١١٠٩ لسنة ٤٩ق - جلسة ١٩٨٤/٦/٢٧)

- **المبدأ الرابع :** الجدد لا يملكون على عيادات الأطباء

٦١٥ (الطعن رقم ٦٨٤ لسنة ٤٨ق - جلسة ١٩٨٤/٤/٧)

- **المبدأ الخامس :** أن ورثة الطبيب الذين يستمر لصالحهم عقد إستئجار مكان عيادته الخاصة لا يكون لهم بموجب هذه الأحكام حق تأجير هذا المكان من باطنه إلى الغير لاستعماله في نشاط آخر دون إذن كتابي صريح من المالك .

٦١٦ (الطعن رقم ١٢٦٢ لسنة ٥٥ق - جلسة ١٩٨٩/٧/٢٥)

٦١٧ **المرجع**



تم بحمد الله وتوفيقه

قائمة بالإصدارات

لمجلدات " المجموعة الضريبية "

تأليف السيد الأستاذ / محمد حامد عطا

المستشار الضريبي بالإسكندرية

الرقم	عنوان المجلد	موضوع المجلد	السعر
الأول	تحديد الربح الضريبي للأنشطة (نقد)	الربح الضريبي و الربح المحاسبي من حيث المكونات مطرق تحديده . ه المعالجة الضريبية للإيرادات والمصروفات مؤيدة بأحكام النقش . ه أسس تحديد الربح الضريبي لكافة الأنشطة طبقا للتعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب القرارات الوزارية وقرارات لجان الطعن على مدار عشر سنوات مبيوه حسب الأنشطة ه التصرفات المقاربية : بيع شقق التمليك واتحاد الملاك وموقف كل من مصلحة الضرائب والقضاء بشأنها . ه شركات الصرافة من النواحي القانونية والمحاسبية والضريبية .	ج ٤٠
الثاني	التعامل مع مصلحة الضرائب (نقد)	ه التزامات الممولين وغير الممولين الضريبية " الإخطار - البطاقة الضريبية - إقرار الثروة - الدفاتر التجارية : تنظيمها - الاعتماد و الإصدار " الإقرارات الضريبية " مؤيدة بأحكام النقش والتعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب على مدار عشرة سنوات . ه الفتاوى والأحكام القضائية في مجال التصرفات المقاربية . ه التطوير إلى إصلاح ضريبي شامل .	ج ٤٠
الثالث	الفحص الضريبي للأنشطة (نقد)	الفحص الضريبي ، أساليبه ، موقاته والمقررات بشأنه . ه التعليمات التنفيذية والتفسيرية لمصلحة الضرائب في مجال الفحص الضريبي . ه أحدث أحكام محكمة النقش في مجال الفحص الضريبي . ه الأرباح الرأسمالية و مدى خضوعها للضريبة من عدمه مؤيدة بأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن الضريبي . ه قوانين الضريبة الموحدة ورسوم تنمية الموارد وفقا لأحدث التعديلات	ج ٤٠
الرابع	الربح الضريبي نقح هو قانون الضريبة الموحدة	الربح الضريبي وطرق تحديده . ه أسس قياس الربح الضريبي لكل من الإيرادات والتكاليف لكافة الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية مؤيدة بالقرارات الوزارية والكتب الدورية والتعليمات التنفيذية والتفسيرية لمصلحة الضرائب ومدعمة بقرارات لجان الطعن مبيوه حسب نوعين النشاط على مدار خمسة عشر عاما . طرق المحاسبة الضريبية لخمس وعشرين نشاطا باللجان الداخلية بالمعوريات ولجان الطعن الضريبي	ج ٦٠
الخامس	أحكام النقش الضريبي	المجموعة الكاملة لأحدث حيثيات أحكام قضاء النقش الضريبي المصري " الدائرة المدنية " التي صدرت خلال السنوات " ١٩٩٠ - ١٩٩٦ في قوانين الضرائب المختلفة مزودة بالمبادئ القانونية المستخلصة منها مبيوه حسب نوعية الضريبة . ه الأحكام الهامة التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا وكذا أهم القوانين التي صدرت في المجال المالي والضريبي والاقتصادي .	ج ٨٠

السادس	النقض الضريبي في المجاليين المعدي والجناي	أحدث حيثيات أحكام قضاء النقض الضريبي المصري التي صدرت خلال عامي ٩٧-٩٨ لكل من الدائرة المدنية ، والدائرة الجنائية في المجال الضريبي مزودة بالمبادئ القانونية المتخلصة منها ومبوية حسب القانون الضريبي. الأحكام الهامة التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا. أهم القوانين التي صدرت في المجال المالي والضريبي والاقتصادي خلال عامي ١٩٩٧-١٩٩٨.	ج ٨٠
السابع	أبحاث في مشكلات ضريبية	<ul style="list-style-type: none"> • أول دراسة مستفيضة لأهم المشكلات الضريبية تتناول أحقية الممول في خصم الضرائب المباشرة من الإيرادات الخاضعة للضريبة الواحدة - عدم أحقية مصلحة الضرائب في المطالبة بضريبة الإيرادات العام لسنة ١٩٩٣ - شهرة المحل ومشاكل محاسبته ضريبيا - أحقية الممول في خصم الأقساط التي تسدد إلى صندوق التكافل الاجتماعي لغقابة التجاريين من وعاء ضريبة المهن الحرة . • أهم مشاكل إهدار الدفاتر والتقدير الجزافي لإرباح الممولين - التبرعات وبند ناصر الاجتماعي في ضوء القانون الضريبي. • التناقص الضريبي بين التشريع والتطبيق - المعاملة الضريبية لممارسة الأوراق المالية - مشاكل الديون المدومة والتشريع الضريبي . • أحقية الممول في تطبيق القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ على إيرادات عام ١٩٩٧ . • عدم أحقية مصلحة الضرائب في إخضاع دور حضانة الأطفال للضريبة مؤيدة بقرارات لجان الطعن وأحكام القضاء ... إلى غير ذلك من العديد للأبحاث في المشكلات الضريبية مؤيدة بالقرارات الوزارية والتعليمات التنفيذية والتفسيرية لمصلحة الضرائب وفتاوى مجلس الدولة وقرارات لجان الطعن وأحكام القضاء بمختلف درجاته. 	ج ٥٠
الثامن	التصرفات المقاربية في ضوء القانون الضريبي وأحكام القضاء	<ul style="list-style-type: none"> • يتضمن دراسة كاملة للتصرفات المقاربية من حيث التطور التاريخي وأنسواع التصرفات والتحاسب الضريبي لها. • يتناول أول دراسة علمية متعمقة للتصرفات المقاربية من النواحي القانونية والمحاسبية والضريبية مؤيدة بالتعليمات التفسيرية والتنفيذية التي أصدرتها مصلحة الضرائب . • يتضمن القرارات الوزارية وقرارات لجان الطعن الضريبي بشأن التصرفات المقاربية وكذا فتاوى مجلس الدولة التي صدرت في مجال التصرفات المقاربية . • يتناول الخلاف الذي ثار حول المشكلات الضريبية للتصرفات المقاربية وأهمها : التصرفات المقاربية غير المسجلة - بيع العقار الوحيد - أسس احتساب ضريبة التصرفات - اتحاد ملاك للعقارات - التصرف في العقارات التي تمثل أصلاً ثابتاً بالإنشاء - ضريبة التصرفات وشركات الأموال - تصيمات الأرض غير المعتمدة - ضريبة التصرفات والجمعيات التعاونية للإسكان - مؤيدة بفتاوى مجلس الدولة ورأى مصلحة الضرائب وأحكام القضاء بمختلف درجاته . 	ج ٥٠

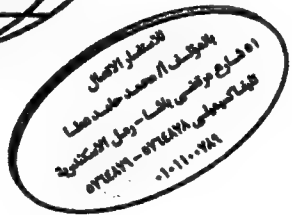
التاسع	الفصل الضريبي علماء وعامة	<p>ينقسم المجلد إلى جزئين هما : . الجزء الأول :-</p> <p>خصص للفحص الضريبي من الوجهة العلمية على النحو التالي :</p> <p>الباب الأول :- يتكون من ثلاث فصول تتناول المراجعة والفحص المستندى من حيث المفاهيم وأوجه الشبه والخلاف بينهما وأهدافهما .</p> <p>الباب الثاني :- يشتمل على ثلاث فصول تتناول مقومات الفحص الضريبي من حيث نظام الضبط الداخلي والإقرار الضريبي والنظام المحاسبى .</p> <p>الباب الثالث :- خصص له سبع فصول تشرح أساليب الفحص الضريبي للختلفة ومزايا وعيوب كل منها والناسب للأشطة التنوعه وفقا لمتطلبات الممر .</p> <p>الباب الرابع :- يتكون من خمسة فصول تتناول باستفاضة مراحل الفحص الضريبي بدءا من الرحلة التمهيدية للفحص منتهيا بمرحلة التقرير النهائي للفحص .</p> <p>الباب الخامس : يتحدث عن مجالات الفحص الضريبي المختلفة من حيث فحص الحسابات الختامية والميزانية العمومية تفصيلا لكل من : الأشخاص الطبيعيين ، شركات الأموال ، الشركات التى تعمل في مصر والخارج ، الشركات القابضة والتابعة ، شركات المقاولات ، الشركات التى تعمل في المجال العقارى ، الشركات التى تعمل بنظام ال B.O.T مختتما هذا الجزء بتناول معوقات الفحص الضريبي ومشاكله وسبل القضاء عليها مع تقييم النظام الضريبي بصفة عامة ونظام الفحص الضريبي المعاصر بصفة خاصة ، منتهيا بتقديم التوصيات اللازمة في هذا المجال .</p> <p>• أما الجزء الثاني من هذا المجلد وهو الخاص بالناحية العملية فلم يترك المؤلف النواحي القانونية و أحكام القضاء التى تعترض الموضوعات التى عالجها بل أخذ بها في مواضعها ، كما ضمن هذا الجزء من هذه الموسوعة كافة التعليمات التنفيذية للفحص التى أصدرتها مصلحة الضرائب وكذا قرارات لجان الطعن الضريبي ميوبة حسب نوعيه النشاط عن الفترة الزمنية التى تبدأ من عام ١٩٩٥ حتى عام ٢٠٠١ .</p>
العاشر	الفصل الضريبي الحديث	<p>ج ٨٠</p> <p>مقدمة : أحكام محكمة النقض في المجال الضريبي تعدد ثروة .</p> <p>• <u>الضرائب على الدخل:</u></p> <p>• الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .</p> <p>• الضريبة على المرتبات</p> <p>• الضريبة على أرباح المهن غير التجارية .</p> <p>• الضريبة العامة على الدخل</p> <p>• الضريبة على أرباح شركات الأموال</p> <p>• <u>الأحكام العامة للضرائب :</u></p> <p>• الإجراءات الضريبية .</p> <p>• الإعلان .</p> <p>• التقادم</p> <p>• الطعن الضريبي</p> <p>• <u>أحكام متفرقة :</u></p> <p>• إختصاص .</p> <p>• دفعوع .</p> <p>• نظام عام .</p> <p>• حكم</p> <p>• شركات .</p> <p>• إستئناف .</p> <p>• المتاعل الضريبي .</p> <p>• دستور</p> <p>• نقض .</p> <p>• مختلفة</p> <p>• <u>أحكام المحكمة الدستورية العليا :</u></p> <p>• الأحكام الهامة التى أصدرتها المحكمة الدستورية العليا ذات العلاقة بمختلف القوانين الضريبية وكذا التى صدرت في المجال المالي والاقتصادي</p>

تتطلب من : أولاً : المؤلف : أ / محمد حامد عطا - ٥١ ش مرتضى باشا - شمس - رمل الإسكندرية

ت : ٥٧٦٤٨٧٨ - ٥٧٦٤٨٧٩ - ٠١٠/١١٠٠٧٨٩

ثانياً : الكتب : منشأة المعارف : ٤٤ ش سعد زغلول - الإسكندرية - ت : ٤٨٧٣٣٠٣

مكتبة شادى : ٢٩ ش عبد الخالق ثروت - القاهرة - ت : ٣٩٢٨٩١٨



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فأما الزبد فيذهب جفاء وأما ما ينفع الناس فيمكث في الأرض

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

هذه بعض إصداراتنا الضريبية

للموسوعة



محمد حامد عطا : مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - ٥١ شارع مروتضى باشا - رمل الإسكندرية - ٥٧٦٤٨٧٩ / ٥٧٦٤٨٧٨



رقم الإيداع بدار الكتب

٢٠٠٣ / ١٧١٤٠

حقوق الطبع محفوظة للمؤلف

"محمد حامد عطا"

مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

٥١ ش مرتضى باشا - رمل الإسكندرية

تلفاكسيميلي ٥٧٦٤٨٧٨ / ٥٧٦٤٨٧٩

ت : ٠١٠١١٠٠٧٨٩

مطبوعة دار الطباعة الحرة

ت : ٤٨٦٠٠١٢ الإسكندرية



الثمن المحدد : ستون جنية

مؤلف هذا الكتاب



☆ حاصل على الدكتوراه العلمية في:

- ❖ درجة البكالوريوس في التجارة شعبة المحاسبة وإدارة الأعمال عام ١٩٥٦ .
- ❖ درجة الدبلوم للدراسات العليا في الشئون المالية والاقتصادية عام ١٩٦٤ .
- ❖ درجة الماجستير في الشئون المالية والاقتصادية عام ١٩٧٢ .

☆☆ حاصل على زمالة:

- ❖ جمعية المحاسبين الدوليين بلندن .
- ❖ جمعية الضريبة المصرية بالقاهرة .
- ❖ جمعية الحاسبات الالكترونية بالإسكندرية .

☆☆☆ صدرت له عدة مؤلفات أهمها:

- ❖ المجلد الأول: تحديد الربح الضريبي للأنشطة .
- ❖ المجلد الثاني: التعامل مع مصلحة الضرائب .
- ❖ المجلد الثالث: الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة .
- ❖ المجلد الرابع: الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الموحدة .
- ❖ المجلد الخامس: أحكام النقص الضريبي .
- ❖ المجلد السادس: النقص الضريبي في المجالين المدني والجنائي .
- ❖ المجلد السابع: أبحاث في مشكلات ضرائب .
- ❖ المجلد الثامن: التصرفات العقارية في ضوء القانون الضريبي وأحكامه .
- ❖ المجلد التاسع: الفحص الضريبي "علمًا وعملاً" .
- ❖ المجلد العاشر: النقص الضريبي الجديد .

Bibliotheca Alexandrina



0509990



٥١ شارع مرتضى باشا - زمل الإسكندرية - ٥٧٦٤٨٧٨ / ٥٧٦٤٨٧٩ - ٠١٠٧٨٩